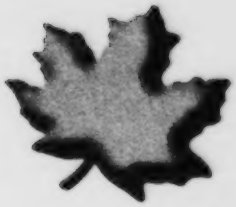


DÉPENSES FISCALES ET ÉVALUATIONS

2000

Ministère des Finances Canada
Department of Finance Canada

© **Sa Majesté la Reine du Chef du Canada (2000)**
Tous droits réservés

Toute demande de permission pour reproduire ce document doit être adressée à Travaux publics et Services gouvernementaux Canada.

On peut obtenir des exemplaires de ce document en s'adressant au :

Centre de distribution
Ministère des Finances Canada
Pièce P-135, Tour Ouest
300, avenue Laurier Ouest
Ottawa, Ontario K1A 0G5
Téléphone : (613) 943-8665
Télécopieur : (613) 996-0901

Prix : 16 $ (incluant la TPS)
(Ce prix inclut le document intitulé *Dépenses fiscales : notes afférentes aux estimations et projections*)

Ce document est diffusé gratuitement sur Internet à l'adresse suivante :
http://www.fin.gc.ca/

This document is also available in English.

N° de cat. : F1-27/2000F
ISBN 0-660-96392-2

TABLE DES MATIÈRES

Préface 5

Partie 1 – Dépenses fiscales : estimations et projections 7

Estimations et projections des dépenses fiscales 9

Quoi de neuf dans le rapport de 2000? 10

Les dépenses fiscales 15
Tableau 1 : Dépenses fiscales liées à l'impôt sur le revenu des particuliers 16
Tableau 2 : Dépenses fiscales liées à l'impôt sur les bénéfices des sociétés 28
Tableau 3 : Dépenses fiscales liées à la TPS/TVH 35

Partie 2 – Évaluations fiscales et rapports de recherche 39

Définir les dépenses fiscales 41

L'impôt minimum de remplacement 63

L'assujettissement de la distribution des exportations à la TPS/TVH 95

PRÉFACE

À compter de cette année, le rapport sur les dépenses fiscales du gouvernement du Canada prendra la forme de deux documents : *Dépenses fiscales et évaluations* et *Dépenses fiscales : notes afférentes aux estimations et projections.*

Le document intitulé *Dépenses fiscales et évaluations*, qui paraîtra chaque année, continuera de fournir des estimations et des projections à l'égard de dépenses fiscales définies de façon générale. En outre, à compter de cette année, ce rapport renfermera des études descriptives sur les dépenses fiscales que le lecteur trouvera sans doute utiles. Le rapport de cette année renferme les trois sections suivantes :

- Définir les dépenses fiscales : Compte tenu de l'évolution de ce dossier au cours de la dernière décennie et de la diversité des méthodes en usage à l'échelle internationale pour rendre compte des dépenses fiscales, cette section passe en revue diverses méthodologies en vue de déterminer et de rapporter les dépenses fiscales.
- L'impôt minimum de remplacement : Cette section donne une description de l'impôt minimum de remplacement et décrit comment, au Canada, il a permis de réduire la proportion de déclarants à revenu élevé ne payant que peu ou pas d'impôt sur le revenu.
- Assujettisement de la distribution des exportations à la TPS/TVH : Cette section fournit des précisions sur les mesures dans ce domaine instaurées dans le budget de 2000.

Le deuxième document, intitulé *Dépenses fiscales : notes afférentes aux estimations et projections*, expose la méthode d'élaboration des estimations et des projections des dépenses fiscales que renferme le premier rapport. À cela s'ajoutent une description de chaque dépense fiscale et l'énoncé de ses objectifs. Auparavant, cette information faisait partie du rapport sur les estimations et projections. La décision d'en faire deux documents distincts permettra donc de rendre le rapport principal plus convivial. Le second rapport sera publié moins fréquemment que le rapport principal puisque l'information qu'il renferme n'est pas modifiée souvent.

Partie 1

DÉPENSES FISCALES : ESTIMATIONS ET PROJECTIONS

ESTIMATIONS ET PROJECTIONS DES DÉPENSES FISCALES

Bien que la définition théorique des dépenses fiscales fasse consensus, il n'existe pas de méthode concrète largement acceptée qui permette de les estimer. Parmi la gamme d'approches recensées à l'échelle internationale, certaines sont restrictives alors que d'autres sont très générales. Parmi les options disponibles, la plus grande partie consiste à considérer les dépenses fiscales comme autant d'écarts par rapport à un régime fiscal de référence. Le plus souvent, ces écarts prennent la forme d'exemptions, de déductions, de réductions de taux, de remboursements, de crédits, et d'impôts reportés.

La démarche retenue ici cherche à fournir le plus d'information possible au lecteur sans tomber dans le piège d'un débat sur la question de savoir si un élément donné constitue ou non une dépense fiscale. Par conséquent, tout écart par rapport à une structure fiscale strictement définie est signalé. De cette manière, le lecteur pourra décider si un élément donné constitue une dépense fiscale. Ces écarts par rapport au régime fiscal sont signalés en deux volets. Le premier renferme la liste complète des éléments qui pourraient être assimilés à des dépenses fiscales d'après une définition très large (et peut-être irréaliste). Tous les autres écarts par rapport au régime fiscal de référence sont signalés à titre de postes pour mémoire.

Mises en garde

La prudence est de mise au moment de l'interprétation des estimations et des projections des dépenses fiscales contenues dans les tableaux pour les raisons suivantes :

- Les dépenses fiscales sont un manque à gagner en recettes fiscales qui vise à promouvoir la réalisation de divers objectifs économiques et sociaux. Les valeurs indiquées dans les tableaux ne permettent pas d'évaluer la pertinence de la taille des dépenses fiscales puisqu'une telle évaluation ne peut être faite sans une évaluation des politiques sociales et économiques dont elles procèdent.
- On ne peut faire la somme des estimations de divers éléments de dépenses fiscales, étant donné que le coût de chaque dépense fiscale fait l'objet d'une estimation distincte et que l'on présume que toutes les autres dispositions fiscales demeurent inchangées.
- Les estimations reposent sur l'hypothèse que tous les autres facteurs restent inchangés (c'est-à-dire qu'on ne tient pas compte de l'adaptation éventuelle des contribuables, des modifications corrélatives de la politique publique ou des changements du niveau de l'activité économique globale en réponse à la modification des dépenses fiscales).
- En outre, les projections sont sujettes à des erreurs de prévision et constituent des estimations dont la fiabilité dépend de celle des variables explicatives.
- Les régimes fédéral et provinciaux d'impôt sur le revenu et de taxe de vente interagissent à des degrés divers. C'est ainsi que des changements des dépenses fiscales du régime fédéral peuvent avoir une incidence sur les recettes fiscales provinciales. Cependant, on ne tient pas compte ici de ces retombées provinciales, c'est-à-dire que les estimations des dépenses fiscales sont de nature purement fédérale.

- Dans le cas de la taxe de vente harmonisée, en vigueur en Nouvelle-Écosse, au Nouveau-Brunswick ainsi qu'à Terre-Neuve et au Labrador, seuls les coûts fédéraux des dépenses fiscales sont reportés.

Notons en outre que, dans certains cas, le changement estimé ou projeté de la valeur d'une dépense fiscale indiqué dans le présent rapport ne correspond pas à ce que l'on trouve dans le budget de 2000. Par exemple, on constatera plus loin que le coût de l'abaissement du taux d'inclusion des gains en capital a augmenté de 450 millions de dollars entre 1999 et 2000. Cette augmentation découle de l'abaissement, des trois quarts aux deux tiers, du taux d'inclusion annoncé dans le budget de 2000. Toutefois, selon les estimations contenues dans le budget de 2000, le coût de ce changement n'est que de 135 millions de dollars pour la même période. À elle seule, la réduction du taux d'inclusion des gains en capital ajoute aux dépenses fiscales et abaisse les recettes budgétaires d'un même montant. Toutefois, on s'attend à ce que l'abaissement du taux d'inclusion se traduise par une augmentation des gains en capital réalisés, ce qui fait augmenter la dépense fiscale tout en compensant la perte de recettes budgétaires, d'où un écart appréciable entre les deux estimations.

Prenons maintenant l'exemple de la modification de l'exemption partielle du revenu tiré d'une bourse d'études, de perfectionnement et d'entretien annoncée dans le budget de 2000. Le coût estimatif de cette mesure pour l'année d'imposition 2000 était de 30 millions de dollars. En revanche, la dépense fiscale correspondante figurant dans le présent document se chiffre à 16 millions de dollars pour l'année 2000, en hausse de 13 millions de dollars par rapport aux 3 millions de dollars de 1999. Ici, cette disparité apparente est largement fonction de la méthode de présentation des données. Le coût total de cette mesure figurant dans le budget est réparti entre au moins deux catégories dans le présent rapport. Le coût estimatif de 30 millions de dollars indiqué dans le budget de 2000 englobe 13 millions de dollars, somme que les étudiants réclameront, et 17 millions de dollars qui seront soit reportés, soit transférés aux parents et que ces derniers réclameront. Ces montants sont indiqués séparément dans le présent rapport.

QUOI DE NEUF DANS LE RAPPORT DE 2000?

Le budget de 2000 a apporté des changements qui se répercutent sur la valeur de bon nombre de dépenses fiscales. Le régime de référence permettant de mesurer les dépenses fiscales a été modifié par l'abaissement du taux intermédiaire d'imposition, le rétablissement de l'indexation intégrale du régime d'impôt sur le revenu des particuliers et l'abaissement du taux général de l'impôt des sociétés. Ces mesures ont un effet direct sur la valeur des dépenses fiscales liées à l'impôt sur le revenu des particuliers et à l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Par exemple, les dépenses fiscales associées au taux réduit de l'impôt des petites entreprises et de l'impôt des sociétés de fabrication et de transformation sont moins élevées parce qu'elles sont mesurées par rapport à un régime de référence plus modeste. En outre, des changements ont été apportés à certaines dépenses fiscales, ce qui en modifie directement la valeur.

Ces changements sont décrits ci-après.

Mesures visant l'impôt sur le revenu des particuliers

Éliminer l'alourdissement automatique du fardeau fiscal attribuable à l'inflation

- Rétablissement immédiat de la pleine indexation du régime fiscal à compter du 1er janvier 2000 pour tous les montants jadis partiellement indexés, les seuils de revenu ayant une incidence sur ces montants et les seuils de revenu imposable auxquels tous les taux marginaux d'imposition commencent à s'appliquer. Le facteur d'indexation pour une année d'imposition donnée commençant le 1er janvier correspond au pourcentage de variation de l'indice moyen des prix à la consommation pour la période de 12 mois terminée le 30 septembre de l'année précédente.
- L'indexation aura pour effet d'augmenter les dépenses fiscales associées aux crédits indexés, comme le crédit pour conjoint, en bonifiant leur valeur, de même qu'aux crédits associés à des seuils indexés, comme la Prestation fiscale canadienne pour enfants (PFCE), en faisant augmenter le nombre de requérants admissibles.
- En revanche, en éliminant le changement de tranche d'imposition, l'indexation réduira les dépenses fiscales associées à des crédits non remboursables, comme le crédit pour frais de scolarité, qu'utilisent les personnes à revenu faible pour ramener à zéro l'impôt fédéral dont ils sont redevables.

Alléger le lourd fardeau fiscal des contribuables à revenu moyen

- Réduction du taux intermédiaire d'imposition, qui passe de 26 à 24 % le 1er juillet 2000.
- Relèvement du seuil d'application de la surtaxe de 5 %, qui passe de 12 500 $ à 18 500 $ de l'impôt fédéral de base (soit un revenu d'environ 85 000 $) le 1er juillet 2000, et abaissement, de 5 à 4 %, du taux de la surtaxe le 1er janvier 2001.
- Dans l'ensemble, ces mesures réduiront les dépenses fiscales liées à un certain nombre de déductions et d'avantages non imposables, comme les primes d'assurance-santé et de soins dentaires payées par l'employeur, en abaissant les taux marginaux d'imposition.

Accroître l'aide pour les enfants

- Bonification de la PFCE de base de 70 $ par enfant, indexation comprise, à compter de juillet 2000.
- D'ici juillet 2001, bonification du supplément de la Prestation nationale pour enfants de 200 $ par enfant, indexation comprise, par rapport aux niveaux prévus à l'heure actuelle pour juillet 2000 (955 $ pour le premier enfant, de 755 $ pour le deuxième enfant et de 680 $ par enfant à compter du troisième).

Rendre le régime d'impôt sur le revenu plus concurrentiel à l'échelle internationale

- Abaissement, de trois quarts à deux tiers, du taux d'inclusion des gains en capital réalisés après le 27 février 2000.
- Report de l'imposition des gains réalisés sur les actions acquises en vertu d'options d'achat d'actions admissibles jusqu'à la vente des actions plutôt qu'à la levée des options.
- Roulement en franchise d'impôt, d'une petite entreprise à une autre, des gains en capital tirés de placements admissibles.
- Relèvement de la limite en vertu de la règle sur les biens étrangers à l'égard des Régimes de revenu différé, jusqu'à 25 % pour 2000 et 30 % après 2000, du niveau précédent de 20 %. La limite de 10 % avait été haussée entre 1990 et 1994.
- Relèvement, de 500 à 3 000 $, du montant annuel de l'exemption au titre du revenu tiré d'une bourse d'études, de perfectionnement et d'entretien à compter de l'année d'imposition 2000. Cette bonification vise uniquement les montants reçus par les étudiants inscrits à un programme d'études qui les rend admissibles au crédit pour études.

Accroître l'aide fiscale pour les organismes de bienfaisance

- Élimination du montant minimum de 1 000 $ correspondant au produit de disposition et au prix de base rajusté réputés de biens à usage personnel acquis après le 27 février 2000 et faisant l'objet d'un don de bienfaisance.
- Le crédit d'impôt pour dons de bienfaisance est étendu aux dons d'un régime enregistré d'épargne-retraite, d'un fonds enregistré de revenu de retraite et d'une police d'assurance-vie par suite de la désignation d'un bénéficiaire direct. Cette mesure s'appliquera relativement à un particulier décédé après 1998.
- Amélioration des mesures propices à la protection des fonds de terre écosensibles en réduisant de moitié le taux d'inclusion des gains en capital provenant du don d'un tel fonds de terre et des servitudes s'y rapportant à des bénéficiaires admissibles qui ne sont pas des fondations privées.
- Réduction de moitié du taux d'inclusion dans le revenu des gains réalisés à la levée d'une option d'achat d'actions lorsque des actions acquises au moyen d'une option d'achat d'actions accordée à un employé fait l'objet d'un don de bienfaisance. De cette manière, le régime fiscal applicable à ces dons reflétera le taux réduit d'inclusion des gains en capital qui s'applique aux dons de titres cotés en bourse.

Accroître l'aide fiscale pour les personnes handicapées

- Élargissement du crédit d'impôt pour invalidité aux personnes nécessitant des traitements poussés.
- Ajout à la liste des proches auxquels le crédit d'impôt pour invalidité peut être transféré.

- Bonification du crédit d'impôt pour invalidité d'un montant pouvant atteindre 500 $ à l'intention des familles prodiguant des soins à un enfant admissible au crédit d'impôt pour invalidité.
- Relèvement du plafond des frais de garde d'enfants admissibles, qui passe de 7 000 $ à 10 000 $ dans le cas des personnes admissibles au crédit d'impôt pour invalidité.
- Élargissement du crédit d'impôt pour frais médicaux pour inclure parmi les dépenses admissibles le coût lié à l'adaptation d'une habitation neuve en fonction des besoins d'une personne handicapée.
- Élargissement de la déduction pour frais de préposé aux soins pour inclure le coût des services d'un tel préposé dont le bénéficiaire a besoin pour fréquenter l'école.

Autres mesures

- Réduction de la surtaxe fédérale spéciale imposée aux particuliers dont le revenu est réputé avoir été gagné au Canada, mais non dans une province. Compte tenu de la récente modification des taux d'imposition provinciaux, celui de la surtaxe fédérale frappant le revenu qui n'a pas été gagné dans une province sera ramené de 52 à 48 % de l'impôt fédéral de base.
- Compensation de l'intérêt sur les montants payés en trop ou en moins au titre de l'impôt sur le revenu des particuliers pour que l'intérêt couru à l'égard d'un remboursement pendant une certaine période ne soit imposé que dans la mesure où le montant de ces intérêts dépasse celui des intérêts courus sur les arrérages pendant la même période à laquelle l'intérêt sur le remboursement se rapporte.

Mesures visant l'impôt sur le revenu des sociétés

- Abaissement de 1 point de pourcentage, soit de 28 à 27 %, du taux de l'impôt fédéral sur les bénéfices des sociétés applicable au revenu d'entreprise ne donnant pas droit à un régime fiscal spécial, à compter du 1er janvier 2001. Ce taux réduit ne s'appliquera pas au revenu de petite entreprise, aux bénéfices de fabrication et de transformation au Canada, au revenu de placement visé par les dispositions régissant l'impôt remboursable ou au revenu tiré de ressources naturelles non renouvelables. Le taux réduit ne s'appliquera non plus à une société de fonds communs de placement, à une société de placement hypothécaire ou à une société de placement. Ainsi, le taux de l'impôt sur le revenu des sociétés aux fins du régime fiscal de référence, surtaxe des sociétés comprise, passe de 29,12 à 28,12 % pour 2001 et 2002.
- Réduction de 7 points de pourcentage, soit de 28 à 21 %, à compter du 1er janvier 2001 du taux de l'impôt fédéral sur le revenu des sociétés applicable à la tranche de revenu comprise entre 200 000 $ et 300 000 $ gagné par une société privée sous contrôle canadien et tiré d'une entreprise exploitée activement au Canada. Le revenu donnant droit à ce taux d'imposition moindre sera réduit dans la mesure où la société tire un revenu d'activités de fabrication et de transformation assujetti au taux réduit d'imposition applicable à ce type de revenu, ou un revenu provenant d'activités liées à des ressources naturelles.

- Prorogation de la surtaxe temporaire sur le capital des grandes institutions de dépôts jusqu'au 31 octobre 2001, le temps de terminer l'examen des modalités d'application de la surtaxe annoncé en juin 1999 dans le cadre de la réforme du secteur des services financiers.

Mesures relatives à la taxe de vente

- Instauration d'un nouveau remboursement partiel pour la taxe sur les produits et services (TPS) ou la taxe de vente harmonisée (TVH) payée à l'égard d'un immeuble d'habitation locatif nouvellement construit ou ayant fait l'objet de rénovations majeures.

LES DÉPENSES FISCALES

Les estimations et les projections des dépenses fiscales associées à la TPS/TVH ont été sensiblement remaniées. Elles découlent de l'utilisation de données plus récentes (1996) et plus détaillées obtenues de Statistique Canada. Ces données améliorées nous ont permis d'établir des estimations et des projections plus précises de ces dépenses fiscales. Cette précision accrue résulte de l'amélioration des données sur le niveau global du total des dépenses au titre des produits et services et sur la fraction non taxable de ces dépenses.

D'autres changements mineurs ont été apportés pour fournir des renseignements qui n'étaient pas disponibles auparavant, et pour mettre à jour ou améliorer les estimations et projections pour certaines mesures. Par exemple, on trouvera dans le présent rapport des estimations et des projections plus détaillées concernant l'impôt remboursable sur le revenu de placement des sociétés privées. Auparavant, cette mesure reflétait uniquement la fraction remboursable des recettes au titre de l'impôt des sociétés. Le présent rapport fournit maintenant des précisions sur les recettes supplémentaires au titre de l'impôt remboursable, le montant perçu et la dépense nette.

Les tableaux 1 à 3 indiquent les valeurs des dépenses fiscales liées respectivement à l'impôt sur le revenu des particuliers, à l'impôt sur les bénéfices des sociétés et à la TPS/TVH pour les années 1995 à 2002. Dans le cas de l'impôt sur le revenu des particuliers, les dépenses fiscales sont regroupées par catégorie fonctionnelle. Ces dernières ne sont pas conçues pour justifier les dispositions décrites, d'autant que certaines mesures sont difficiles à classer aisément dans une catégorie donnée. Cette répartition est donc fournie uniquement pour organiser l'information présentée.

Toutes les estimations sont exprimées en millions de dollars. La lettre « F » (« faible ») indique que le coût de la mesure correspondante est inférieur à 2,5 millions de dollars, « n.d. » signifie que les données n'étaient pas disponibles alors qu'un tiret signifie que la dépense fiscale n'était pas en vigueur. Il est de mise d'inclure dans ce rapport les mesures pour lesquelles on ne dispose pas d'estimations, puisque le but du document est de fournir des renseignements sur le type d'aide accordée au moyen du régime fiscal, même s'il n'est pas toujours possible d'en chiffrer l'importance. Les travaux se poursuivent afin de fournir des chiffres estimatifs dans la mesure du possible. Par exemple, l'inclusion de données sur la dépense fiscale liée à l'impôt sur le revenu des particuliers se rapportant au reclassement des actions accréditives est une nouveauté pour cette année.

Tableau 1

Dépenses fiscales liées à l'impôt sur le revenu des particuliers[*†]

	Estimations			Projections				
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
	(millions de dollars)							
Culture et loisirs								
Déduction pour les résidences des membres du clergé	56	58	58	60	60	60	60	60
Transfert de la déduction pour amortissement applicable aux films canadiens[1]	48	–	–	–	–	–	–	–
Déduction relative à certaines contributions de particuliers ayant fait vœu de pauvreté perpétuelle	F	F	F	F	F	F	F	F
Amortissement d'œuvres d'art canadiennes achetées par des entreprises non constituées en société	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Aide aux artistes	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Déduction pour les musiciens et les autres artistes	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Non-imposition des gains en capital sur les dons de biens culturels	n.d.	n.d.	7	7	7	7	7	7
Études								
Crédit pour frais de scolarité [2]	195	210	225	205	200	195	200	210
Crédit pour études[3]	44	55	64	76	72	68	69	71
Transfert des crédits pour études et pour frais de scolarité[4]	215	260	375	425	435	435	450	460
Report des crédits pour études et pour frais de scolarité[5]	–	–	–	30	70	115	130	140
Crédit au titre des intérêts sur les prêts aux étudiants[6]	–	–	–	120	135	150	160	175
Régimes enregistrés d'épargne-études[7]	n.d.	35	32	43	80	135	210	290
Exonération partielle du revenu provenant d'une bourse d'études, de perfectionnement ou d'entretien[8]	6	6	4	3	3	16	16	16
Déduction des cotisations aux fonds pour l'échange d'enseignants	F	F	F	F	F	F	F	F

* **L'élimination d'une dépense fiscale ne produirait pas nécessairement le montant de recettes indiqué dans le tableau, et ce, pour les raisons décrites dans le document d'accompagnement intitulé *Dépenses fiscales : notes afférentes aux estimations et projections*.**

† Le budget de 2000 propose de rétablir la pleine indexation du régime de l'impôt sur le revenu des particuliers à compter du 1er janvier 2000. Cela élimine la disposition instaurée en 1986 en vertu de laquelle le régime d'impôt sur le revenu des particuliers n'était indexé qu'en fonction de l'excédent de l'inflation sur 3 %. Au nombre des paramètres touchés, citons le montant personnel de base et le seuil de revenu au-delà duquel les taux intermédiaire et supérieur d'imposition commencent à s'appliquer. Le budget de 2000 propose en outre de ramener de 26 à 24 % le taux intermédiaire d'imposition à compter du 1er juillet 2000. Ces mesures, qui abaisseront les taux moyens d'imposition des années d'imposition 2000 et 2001, expliquent certains changements des dépenses fiscales entre 1999 et 2000, de même qu'entre 2000 et 2001.

Tableau 1
Dépenses fiscales liées à l'impôt sur le revenu des particuliers *(suite)*

	Estimations			Projections				
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
	(millions de dollars)							
Emploi								
Déduction des prêts à la réinstallation	F	F	F	F	F	F	F	F
Non-imposition de l'indemnité versée aux pompiers volontaires[9]	4	4	4	–	–	–	–	–
Déduction pour les bénévoles des services d'urgence[9]	–	–	–	14	14	14	14	14
Déduction pour les habitants de régions éloignées	125	125	130	130	130	130	125	125
Crédit pour emploi à l'étranger	31	44	37	38	39	39	39	39
Options d'achat d'actions accordées aux employés[10]	74	125	200	205	210	280	285	285
Non-imposition des indemnités de grève	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Report de salaire – Congé sabbatique ou autre congé autorisé	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Régimes de prestations aux employés	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Non-imposition de certains avantages non monétaires liés à un emploi	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Soutien à la famille								
Crédit pour conjoint[11, 12]	1 200	1 205	1 150	1 150	1 250	1 375	1 435	1 485
Équivalent du crédit pour conjoint[11, 12]	470	470	425	415	440	475	490	500
Crédit pour personne déficiente à charge[12, 13]	6	7	7	7	7	7	7	7
Crédit aux aidants naturels[12, 14]	–	–	–	30	45	60	70	75
Prestation fiscale canadienne pour enfants[12, 15]	5 240	5 235	5 325	5 625	5 995	6 930	7 820	8 160
Report des gains en capital grâce aux transferts à un conjoint, à une fiducie au profit du conjoint ou à une fiducie familiale	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.

Tableau 1

Dépenses fiscales liées à l'impôt sur le revenu des particuliers *(suite)*

	Estimations			Projections				
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
	(millions de dollars)							
Agriculture et pêche								
Exonération cumulative de 500 000 $ des gains en capital sur les biens agricoles[16]	275	325	355	365	365	325	325	330
Compte de stabilisation du revenu net								
Report de l'impôt sur les cotisations de l'État[17]	31	115	89	80	100	87	87	87
Report de l'impôt sur les primes et le revenu d'intérêt	14	19	21	32	38	43	48	53
Retraits imposables[17]	-15	-35	-35	-63	-105	-67	-67	-67
Report du revenu lié à l'abattage de bétail	F	F	F	F	F	F	F	F
Report du revenu tiré de grains vendus au moyen de bons de paiement au comptant[17, 18]	19	6	-1	-32	-9	-9	-9	-9
Report attribuable à la réserve de 10 ans pour gains en capital[17]	8	-2	9	5	5	5	5	5
Report des gains en capital sur les biens agricoles transmis entre générations	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Dispense d'acomptes trimestriels	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Méthode de la comptabilité de caisse	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Souplesse dans la comptabilisation de l'inventaire	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Accords de financement fédéraux-provinciaux								
Abattement d'impôt du Québec	2 320	2 410	2 560	2 730	2 840	2 925	3 025	3 155
Transferts de points d'impôt aux provinces	9 745	10 240	11 215	12 105	12 630	12 995	13 455	14 060

Tableau 1
Dépenses fiscales liées à l'impôt sur le revenu des particuliers *(suite)*

	Estimations			Projections				
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
	(millions de dollars)							
Entreprises et placements								
Exonération cumulative de 100 000 $ sur les gains en capital[19]	34	–	–	–	–	–	–	–
Inclusion partielle des gains en capital[20]	405	655	920	930	940	1 390	1 370	1 355
Déduction des pertes de sociétés en commandite	195	205	185	200	215	225	235	240
Crédits d'impôt à l'investissement	54	39	25	25	26	26	27	27
Report des gains en capital au moyen de la réserve de cinq ans[17]	-6	12	17	8	8	8	8	8
Report par roulement des gains en capital[21]	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Report au moyen de la méthode de comptabilité fondée sur la facturation pour professionnels	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Déduction pour amortissement accéléré[22]	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Exonération de 1 000 $ de gains en capital sur les biens à usage personnel[23]	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Exonération de 200 $ de gains en capital réalisés sur les opérations de change	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Imposition des gains en capital réalisés	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Santé								
Non-imposition des avantages liés aux régimes privés d'assurance-santé et de soins dentaires payés par une entreprise[24]	1 440	1 490	1 625	1 755	1 760	1 720	1 685	1 675
Crédit pour personnes handicapées[12, 25]	270	265	270	270	275	310	310	310
Crédit pour frais médicaux[12, 26]	305	330	350	355	375	395	430	465
Supplément pour frais médicaux des travailleurs[12, 27]	–	–	29	30	33	37	39	41

Tableau 1
Dépenses fiscales liées à l'impôt sur le revenu des particuliers *(suite)*

	Estimations			Projections				
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
	(millions de dollars)							
Soutien du revenu et retraite								
Non-imposition du Supplément de revenu garanti et des allocations au conjoint	285	300	290	280	265	255	270	280
Non-imposition des prestations d'aide sociale[28]	635	560	450	415	375	345	335	325
Non-imposition des indemnités pour accidents du travail	635	620	630	650	650	650	650	650
Non-imposition des dommages-intérêts pour préjudice corporel ou décès	19	18	18	18	18	18	18	18
Non-imposition des allocations d'anciens combattants, des pensions et des allocations de guerre versées aux civils et des autres pensions militaires (y compris celles versées par les pays alliés)[29]	4	4	F	F	F	F	F	F
Non-imposition des pensions d'invalidité pour les anciens combattants et des allocations de soutien des personnes à charge[29]	135	140	155	160	155	150	150	150
Pensions alimentaires et allocations d'entretien[30]	250	250	240	245	250	245	245	245
Crédit en raison de l'âge[12]	1 270	1 320	1 350	1 320	1 285	1 285	1 330	1 360
Crédit pour revenu de pension	350	365	385	390	390	395	405	410
Régime de pensions de la Saskatchewan	F	F	F	F	F	F	F	F
Régimes enregistrés d'épargne-retraite								
Déduction des cotisations	5 290	5 940	6 385	6 420	6 935	7 315	7 675	8 290
Non-imposition du revenu de placement[31]	3 850	3 520	3 190	3 175	3 655	4 465	4 680	5 200
Imposition des retraits	-1 750	-2 190	-2 425	-2 610	-2 830	-3 015	-3 210	-3 515
Dépense nette[32]	7 390	7 270	7 150	6 985	7 760	8 765	9 145	9 975

Tableau 1
Dépenses fiscales liées à l'impôt sur le revenu des particuliers *(suite)*

	Estimations			Projections				
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
	(millions de dollars)							
Régimes de pension agréés								
Déduction des cotisations	4 925	4 930	4 930	5 275	5 310	5 220	5 090	5 160
Non-imposition du revenu de placement[31]	10 040	9 020	8 630	8 310	8 850	9 985	9 605	9 865
Imposition des retraits	-4 520	-4 905	-5 370	-6 630	-7 290	-7 900	-8 555	-9 460
Dépense nette[32]	10 445	9 045	8 190	6 955	6 870	7 305	6 140	5 565
Régimes de participation différée aux bénéfices	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Non-imposition des pensions et des indemnités (blessures, invalidité ou décès) versées aux agents de la Gendarmerie royale du Canada[33]	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Non-imposition des prestations de décès, à concurrence de 10 000 $	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Non-imposition du revenu de placement provenant de polices d'assurance-vie[34]	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Petite entreprise								
Exonération cumulative de 500 000 $ des gains en capital sur les actions de petites entreprises[16, 35]	590	475	545	560	565	485	490	495
Déduction des pertes admissibles au titre d'un placement d'entreprise	79	74	55	57	59	60	61	62
Crédit pour actions d'une société à capital de risque de travailleurs[36, 37]	235	91	79	130	180	180	180	180
Report attribuable à la réserve de 10 ans pour gains en capital[17]	-2	-5	13	2	2	2	2	2
Roulement des placements dans les petites entreprises[38]	–	–	–	–	–	75	75	75

Tableau 1
Dépenses fiscales liées à l'impôt sur le revenu des particuliers *(suite)*

	Estimations			Projections				
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
	(millions de dollars)							
Autres mesures								
Non-imposition des gains en capital sur les résidences principales[16, 39]	1 085	1 260	1 310	940	1 170	1 025	980	970
Inclusion partielle	1 435	1 680	1 745	1 250	1 555	1 505	1 470	1 455
Inclusion intégrale	F	F	F	F	F	F	F	F
Non-imposition du revenu provenant de l'exercice de la fonction de gouverneur général	F	F	F	F	F	F	F	F
Aide aux prospecteurs et aux commanditaires en prospection	975	1 120	1 180	1 350	1 360	1 365	1 395	1 415
Crédit pour dons de bienfaisance[40]	–	–	–	–	–	n.d.	n.d.	n.d.
Réduction du taux d'inclusion des gains en capital découlant du don de fonds de terre écosensibles[41]	–	–	6	6	10	20	35	–
Réduction du taux d'inclusion des gains en capital découlant de certains dons de bienfaisance[42]	10	11	16	16	17	17	18	18
Crédit pour contributions à des partis politiques	10	10	10	10	10	10	10	10
Calcul spécial de l'impôt sur certains paiements forfaitaires rétroactifs[43]	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Non-imposition du revenu des Indiens sur les réserves	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Non-imposition des dons et des legs								
Postes pour mémoire								
Non-imposition des gains de loterie et de jeux[44]	1 155	1 380	1 340	1 515	1 575	1 635	1 675	1 760
Non-imposition des dépenses accessoires désignées	6	5	4	4	4	4	4	4
Non-imposition des indemnités versées aux diplomates et aux autres employés du gouvernement en poste à l'étranger	9	8	8	8	8	8	8	8
Déduction pour frais de garde d'enfants[45]	365	420	480	515	520	515	500	495

Tableau 1
Dépenses fiscales liées à l'impôt sur le revenu des particuliers *(suite)*

	Estimations			Projections				
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
	(millions de dollars)							
Déduction pour frais de préposé aux soins	F	F	F	F	F	F	F	F
Déduction des frais de déménagement[46]	61	64	59	60	61	62	62	62
Déduction des frais financiers engagés pour gagner un revenu[17]	645	590	575	600	590	590	590	590
Déduction des frais de repas et de représentation	97	130	71	74	75	75	75	75
Déduction des pertes agricoles des agriculteurs à temps partiel[47]	56	57	57	57	58	58	58	58
Report des pertes agricoles et de pêche	10	10	9	9	9	9	9	9
Report des pertes en capital	89	160	180	185	185	185	185	185
Report des pertes autres qu'en capital	86	100	86	89	90	90	91	92
Crédit d'impôt sur les opérations forestières	F	F	F	F	F	F	F	F
Déduction des dépenses liées aux ressources	78	170	175	180	185	185	190	190
Reclassement des actions accréditives[17, 48]	n.d.	38	42	21	34	34	34	34
Déduction des autres frais liés à un emploi	540	585	610	630	645	650	655	670
Déduction des cotisations syndicales et professionnelles	505	510	510	530	545	555	560	565
Assurance-emploi								
Crédit pour cotisations d'assurance-emploi	1 320	1 260	1 400	1 330	1 275	1 210	1 245	1 275
Non-imposition des cotisations d'employeur	2 715	2 610	2 935	2 845	2 760	2 580	2 600	2 640
Régime de pensions du Canada et Régime de rentes du Québec								
Crédit pour cotisations	1 135	1 195	1 310	1 460	1 645	1 865	2 140	2 410
Non-imposition des cotisations d'employeur	1 470	1 550	1 695	1 915	2 170	2 410	2 715	3 030
Crédit pour impôts étrangers[49]	280	300	335	345	350	355	365	370
Majoration des dividendes et crédit	730	815	895	965	1 035	1 110	1 215	1 320
Crédit supplémentaire pour les contribuables à faible revenu[50]	–	–	–	140	150	–	–	–
Crédit personnel de base[12, 51]	17 650	17 885	18 250	18 145	19 145	20 445	21 180	21 810
Non-imposition des dividendes en capital	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.

Notes :

[1] Le transfert de la déduction pour amortissement applicable aux films canadiens ne s'applique pas aux années d'imposition postérieures à 1995 et a été remplacé par un crédit aux producteurs.

[2] Le budget de 1997 a étendu ce crédit à la plupart des frais afférents obligatoires exigés par les établissements d'enseignement postsecondaire à compter de 1997.

[3] Le budget de 1996 a fait passer ce crédit de 80 $ à 100 $ par mois à compter de 1996. Le budget de 1997 l'a fait passer à 150 $ par mois pour 1997 et à 200 $ par mois par la suite. Le budget de 1998 a permis aux étudiants à temps partiel de réclamer un montant pour études à temps partiel de 60 $ par mois.

[4] Le budget de 1996 a fait passer la limite de transfert de 4 000 $ à 5 000 $ à compter de cette année-là. L'augmentation de cette dépense fiscale en 1997 reflète une augmentation de 50 % de la demande de remboursement pour cette même année.

[5] Cette mesure a été instaurée dans le budget de 1997 et s'applique aux années 1997 et suivantes.

[6] Cette mesure a été proposée dans le budget de 1998.

[7] Dans le budget de 1998, le gouvernement a annoncé que les cotisations annuelles à un régime enregistré d'épargne-études (REEE) seraient assorties d'une subvention de 20 %, la Subvention canadienne pour l'épargne-études, à compter de 1998. Même si cette mesure ne constitue pas une dépense fiscale, elle a ajouté au coût de la dépense fiscale dans la mesure où elle favorise le recours aux REEE. Aucune donnée n'est disponible pour les années antérieures à 1996.

[8] Le budget de 2000 propose de faire passer de 500 $ à 3 000 $ l'exonération applicable au revenu provenant d'une bourse d'études, de perfectionnement ou d'entretien à l'intention des étudiants admissibles au crédit pour études. En outre, pour les années d'imposition 2000 et suivantes, le montant de la dépense fiscale reflète les crédits supplémentaires à la disposition des étudiants dans le cadre des Bourses canadiennes du millénaire.

[9] Le budget de 1998 a remplacé l'allocation non imposable de 500 $ accordée aux pompiers volontaires par une déduction pouvant atteindre 1 000 $ pour les bénévoles des services d'urgence. L'estimation des dépenses fiscales attribuables à la déduction pour les bénévoles des services d'urgence comprend les montants demandés par les pompiers après 1997.

[10] Cette dépense fiscale reflète uniquement la déduction pour options d'achat d'actions, et non le report du montant à inclure dans le revenu. La progression de cette dépense fiscale en 1996 reflète l'augmentation de 30 % du nombre de requérants et de la somme moyenne demandée cette année-là. La hausse de cette dépense fiscale en 1997 reflète l'augmentation de 65 % du nombre de requérants. Le budget de 2000 propose de porter du quart au tiers la déduction au titre des options d'achat d'actions.

[11] Le budget de 1999 a majoré ce crédit d'impôt de 675 $ pour tous les contribuables, à compter du 1er juillet 1999.

[12] Le budget de 2000 propose d'indexer pleinement ce crédit d'impôt à compter du 1er janvier 2000. Il propose en outre d'indexer pleinement les niveaux de revenu au-delà desquels les taux intermédiaire et supérieur d'imposition commencent à s'appliquer. Ces propositions constituent un changement du régime fiscal de référence; aucune dépense fiscale n'est donc associée à l'indexation.

[13] Le budget de 1996 a fait passer le montant maximum du crédit de 270 $ à 400 $ par personne à charge.

[14] Selon les projections, le coût de ce crédit, instauré dans le budget de 1998, sera beaucoup plus faible qu'indiqué antérieurement en l'absence de données réelles sur les contribuables. D'après le rapport de l'an dernier, cette dépense fiscale devait se chiffrer à 120 millions de dollars pour 1998. Selon les données préliminaires, le coût de cette dépense fiscale en 1998 devrait s'établir à 30 millions de dollars. Cette diminution reflète un nombre beaucoup plus modeste que prévu de déclarants disant avoir une personne à charge.

[15] Les budgets de 1996 à 2000 ont bonifié cette prestation fiscale. Les paiements déclarés ici ont été faits entre janvier et décembre de l'année indiquée. Le budget de 2000 propose de bonifier la Prestation fiscale canadienne pour enfants (PFCE). Il propose en outre de l'indexer intégralement à compter de janvier 2000. De plus, outre l'indexation, le montant de base de la PFCE doit augmenter en juillet 2000 et le supplément de la Prestation nationale pour enfants doit en faire autant en juillet 2001.

[16] La diminution de cette dépense fiscale après 1999 traduit en partie la proposition, contenue dans le budget de 2000, de ramener des trois quarts aux deux tiers le taux d'inclusion des gains en capital à compter du 28 février 2000.

[17] Cette dépense fiscale est très instable. La projection correspond à sa moyenne historique.

[18] Les données servant à l'estimation de cette dépense fiscale étaient disponibles jusqu'en 1998.

[19] L'exonération cumulative des gains en capital pour l'ensemble des biens a été supprimée après 1994. La dépense fiscale pour 1995 reflète les choix tardifs et corrigés faits cette année-là relativement aux gains accumulés jusqu'au 22 février 1994.

[20] L'augmentation de cette dépense fiscale en 1997 reflète l'accroissement de 45 % du montant des gains en capital imposables déclaré cette année-là. Les projections se fondent sur les tendances historiques. Le budget de 2000 propose de ramener des trois quarts aux deux tiers le taux d'inclusion des gains en capital à compter du 28 février 2000.

[21] Cette dépense fiscale n'inclut pas la proposition du budget de 2000 à l'égard des roulements de placements des petites entreprises admissibles.

[22] Cette dépense fiscale comprend la déduction au titre de la recherche scientifique et du développement expérimental. On ne dispose pas de données exactes permettant de fournir une estimation précise de cette dépense fiscale.

[23] Le budget de 2000 propose de modifier les règles de manière que les présomptions au titre du prix de base rajusté de 1 000 $ et du produit de disposition à l'égard d'un bien à usage personnel ne s'appliquent pas à un bien acquis après le 27 février 2000 dans le cadre d'un accord prévoyant que le bien doit faire l'objet d'un don de bienfaisance.

[24] Le budget de 1998 a permis aux propriétaires-exploitants non constitués en société de déduire les primes au titre de l'assurance-santé supplémentaire de leur revenu d'entreprise, à concurrence d'un certain montant, à compter de 1998.

[25] Le budget de 2000 propose de bonifier la déduction pour invalidité en y rendant admissibles les personnes ayant besoin de traitements poussés et en ajoutant à la liste des proches auxquels le crédit peut être transféré. Le budget de 2000 proposait en outre de verser un supplément pouvant atteindre 500 $ aux enfants admissibles au crédit d'impôt pour invalidité.

[26] Le budget de 1997 a étendu ce crédit à d'autres dépenses à compter de 1997. Le budget de 1999 a fait de même pour englober les frais liés aux soins des personnes handicapées et à leurs études, à compter de 1999.

[27] Cette mesure a été instaurée dans le budget de 1997.

[28] La baisse projetée de cette dépense fiscale après 1997 reflète les changements apportés par les budgets de 1998, de 1999 et de 2000 pour réduire les taux de l'impôt pour les personnes à faible revenu (par exemple, le montant personnel de base a été majoré dans les budgets de 1998 et de 1999).

[29] Les données des Comptes publics servant au calcul de cette dépense fiscale sont disponibles jusqu'en 1998.

[30] Le budget de 1996 a éliminé l'inclusion du montant des pensions alimentaires pour enfants dans le revenu du bénéficiaire et sa déduction de celui du payeur dans le cas des ententes conclues après le 30 avril 1997.

[31] Les projections de cette dépense fiscale sont inférieures à celles contenues dans le rapport de l'an dernier en raison des taux d'intérêt plus faibles que prévu pour ces années.

[32] La dépense nette représente la dépense fiscale totale associée à cette mesure.

[33] Les chiffres déclarés précédemment au titre de cette dépense fiscale comprenaient des montants imposables et n'incluaient pas toutes les prestations de pension non imposables versées aux membres de la Gendarmerie royale du Canada. Il est impossible d'estimer cette dépense fiscale avec précision.

[34] Même si cette mesure accorde un allégement fiscal aux particuliers, elle est appliquée au moyen du régime d'impôt sur les bénéfices des sociétés. Le tableau traitant des dépenses fiscales liées à l'impôt sur les bénéfices des sociétés comporte une estimation de cette dépense à la rubrique « Intérêt porté au crédit d'une police d'assurance-vie ».

[35] La hausse de cette dépense fiscale en 1997 reflète une augmentation de 65 % du nombre de requérants et de 10 % de la somme moyenne demandée cette année-là.

[36] Le budget de 1996 a ramené ce crédit de 20 à 15 % et le plafond des achats admissibles, de 5 000 $ à 3 500 $ par année pour les actions acquises après le 5 mars 1996. Le plafond des achats admissibles a été rétabli à 5 000 $ en 1998 pour les années 1998 et suivantes.

[37] La baisse de cette dépense fiscale en 1996 reflète un recul de 40 % du nombre de requérants et de 45 % de la somme moyenne demandée cette année-là. L'augmentation de cette dépense fiscale pour 1998 reflète une hausse de 30 % du nombre de requérants et de 25 % de la somme moyenne demandée cette année-là. La valeur de cette dépense fiscale en 1999 s'appuie sur des données préliminaires sur les ventes d'actions de sociétés à capital de risque de travailleurs cette année-là.

[38] Cette mesure a été proposée dans le budget de 2000.

[39] La baisse de cette dépense fiscale en 1998 reflète la diminution des ventes de maisons et de la valeur moyenne de ces dernières. La baisse pour 2000 et 2001 traduit le fait que le taux d'inclusion des gains en capital a été ramené de trois quarts à deux tiers.

[40] Cette dépense fiscale comprend à la fois les dons à l'État et ceux faits à d'autres organismes de bienfaisance puisqu'ils sont assujettis à des régimes équivalents en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* depuis 1997.

[41] Cette mesure a été proposée dans le budget de 2000. Nous ne disposons pas de données à ce sujet à l'heure actuelle.

[42] Cette mesure a été instaurée dans le budget de 1997 pour une période d'essai de cinq ans et sera revue en 2000. Les données pour 1997 et 1998 se fondent sur celles de l'impôt sur le revenu. En accord avec la méthode s'appliquant aux dépenses fiscales, ces estimations supposent que la mesure ne s'est pas traduite par une augmentation des dons. Les estimations ne mesurent donc pas le coût budgétaire total de la mesure. Puisque les dispositions législatives pertinentes prévoient que la mesure viendra à échéance à la fin de 2001, aucune estimation n'a été établie pour 2002.

[43] Cette mesure a été instaurée dans le budget de 1999 et s'applique aux paiements forfaitaires rétroactifs admissibles reçus après 1994. Les estimations et les projections pour les années 1995 à 1998 reflètent les coûts associés aux paiements admissibles reçus pendant ces années même si les demandes de paiement n'ont pas été traitées.

[44] Ces données supposent que le montant total des gains de loterie et de ceux provenant des courses de chevaux serait inclus dans le revenu et assujetti à l'impôt. On s'interroge toutefois sur le régime de référence qui conviendrait dans ce domaine. Par exemple, si le régime de référence prévoyait l'imposition des gains, il devrait inclure une déduction pour l'achat de billets. Un seuil en deçà duquel les gains ne seraient pas imposables pourrait aussi être nécessaire en raison de l'ampleur des coûts d'administration liés à l'imposition de prix très modestes. En outre, le produit de la vente de billets de loterie est une importante source de revenus pour les gouvernements provinciaux et les organismes à but non lucratif. Par conséquent, les gains de loterie et de jeux comportent déjà un élément de taxation. Cette estimation n'est donc fournie qu'à titre de poste pour mémoire.

[45] Le budget de 1996 a assoupli les critères d'admissibilité à cette déduction à compter de 1996. Le budget de 1998 a haussé le montant maximum qui peut être demandé en vertu de cette disposition en plus d'étendre cette dernière aux étudiants à temps partiel à compter de 1998. Le budget de 2000 propose de majorer les limites dans le cas des personnes admissibles au crédit d'impôt pour invalidité.

[46] Le budget de 1998 a bonifié la déduction au titre des frais de déménagement pour inclure certains coûts liés à l'entretien d'une ancienne résidence principale vide (y compris l'intérêt sur le prêt hypothécaire et les impôts fonciers), de même que d'autres dépenses de réinstallation diverses.

[47] Les données pour 1995 et 1996 ont été révisées en raison de changements apportés à la méthode de calcul.

[48] Cette dépense fiscale s'applique à un sous-ensemble de déductions relatives à des ressources. Les données disponibles, qui portaient sur le volume des actions reclassées pour 1996, 1997 et 1998 ont servi à établir les estimations. En raison de leur volatilité, les projections pour 1999 à 2002 s'appuient sur une moyenne historique sur trois ans.

[49] L'augmentation prévue de cette dépense fiscale est conforme à la tendance observée.

[50] Cette mesure a été instaurée dans le budget de 1998. Le budget de 1999 a étendu cette mesure à tous les contribuables à compter du 1er juillet 1999. Le budget de 1999 a également haussé les dépenses fiscales associées au montant personnel de base, au montant pour conjoint et à l'équivalent du montant pour conjoint, en plus d'éliminer le crédit supplémentaire accordé aux personnes à faible revenu.

[51] Entre 1996 et 1998, le montant personnel de base était de 6 456 $. Le budget de 1999 a bonifié ce crédit de 675 $ à compter du 1er juillet 1999, pour le porter à 7 131 $. (Puisque ce crédit a été instauré au milieu de l'année, le montant personnel de base réel pour l'année d'imposition 1999 était de 6 784 $, montant qui comprend la moitié de l'augmentation annuelle proposée.) Le budget de 2000 propose d'indexer entièrement ce crédit à compter du 1er janvier 2000, ce qui le ferait passer à 7 231 $ pour l'année d'imposition 2000.

Tableau 2
Dépenses fiscales liées à l'impôt sur les bénéfices des sociétés*

	Estimations		Projections[1]					
	1995[2]	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
	(millions de dollars)							
Réduction du taux d'imposition								
Taux réduit d'imposition des petites entreprises[3]	2 465	2 385	2 715	2 860	3 240	3 405	3 415	3 340
Taux réduit d'imposition des bénéfices de fabrication et de transformation[4]	1 515	1 350	1 600	1 655	1 875	1 970	1 810	1 765
Taux réduit d'imposition du revenu général des petites entreprises[5]	–	–	–	–	–	–	60	95
Taux réduit d'imposition des coopératives de crédit	33	42	39	39	43	44	44	43
Exemption de l'impôt de succursale – transports, communications, banques et mines de fer	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Exemption d'impôt des centres bancaires internationaux	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Crédits d'impôt								
Crédits d'impôt à l'investissement (CII)								
CII dans la recherche scientifique et le développement expérimental	980	980	990	1 030	1 130	1 170	1 215	1 260
CII dans la région de l'Atlantique[6]	87	120	175	180	125	130	135	140
CII spécial[7]	19	–	–	–	–	–	–	–
CII ayant fait l'objet d'un report rétrospectif	57	87	83	86	90	93	96	100
CII demandés pour l'année en cours, mais gagnés antérieurement	855	735	810	895	985	1 085	1 190	1 310
Crédit d'impôt pour contributions à des partis politiques	F	F	F	F	F	F	F	F
Crédit d'impôt pour production cinématographique ou magnétoscopique canadienne[8]	10	40	70	85	105	110	115	120
Crédit d'impôt pour services de production cinématographique ou magnétoscopique[9]	–	–	F	55	57	59	60	62

* **L'élimination d'une dépense fiscale ne produirait pas nécessairement le montant de recettes indiqué dans le tableau, et ce, pour les raisons décrites dans le document d'accompagnement intitulé *Dépenses fiscales : notes afférentes aux estimations et projections*.**

Tableau 2
Dépenses fiscales liées à l'impôt sur les bénéfices des sociétés *(suite)*

	Estimations		Projections					
	1995[2]	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
	(millions de dollars)							
Exemptions et déductions								
Inclusion partielle des gains en capital[10]	595	620	925	680	720	920	1 070	1 110
Redevances et impôt sur l'exploitation minière								
Non-déductibilité des redevances à l'État et de l'impôt minier[11]	-320	-400	-400	-325	-400	-410	-420	-430
Déduction relative aux ressources[11]	435	505	505	410	505	510	525	540
Épuisement gagné	48	71	54	40	30	20	10	F
Déductibilité des dons de bienfaisance	96	140	140	150	175	180	190	190
Déductibilité des dons à l'État	8	8	8	9	10	11	11	11
Intérêt sur les prêts de financement des petites entreprises	F	F	F	F	F	F	–	–
Non-déductibilité des frais de publicité dans les médias étrangers	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Non-imposition de l'aide provinciale à l'investissement de capital de risque dans la petite entreprise	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Reports								
Amortissement accéléré des biens en capital et des dépenses liées aux ressources[12]	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Déduction des pertes admissibles au titre d'un placement d'entreprise[13]	29	33	35	36	39	40	42	45
Retenue sur les paiements échelonnés aux entrepreneurs[14]	40	10	25	25	25	30	30	30
Règle sur les biens prêts à être mis en service	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Imposition des gains en capital à leur réalisation	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Déduction immédiate des frais de publicité	7	6	25	25	25	25	25	30

Tableau 2
Dépenses fiscales liées à l'impôt sur les bénéfices des sociétés *(suite)*

	Estimations		Projections					
	1995[2]	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
	(millions de dollars)							
Déductibilité des contributions à des fiducies de restauration minière et à des fiducies pour l'environnement	F	F	F	F	F	F	F	F
Déductibilité des droits compensateurs et antidumping[15]	–	–	–	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Déductibilité des provisions pour tremblements de terre[15]	–	–	–	3	16	17	18	19
Comptabilité de caisse	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Souplesse dans la comptabilisation de l'inventaire	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Report du revenu sur les ventes de grains au moyen de bons de paiement au comptant	7	F	F	3	3	3	3	3
Report du revenu lié à l'abattage du bétail	F	F	F	F	F	F	F	F
Report de l'impôt au moyen de la comptabilité fondée sur la facturation pour les professionnels	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Volet international								
Non-imposition du revenu de toutes provenances des sociétés d'assurance-vie	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Exemption de la retenue d'impôt des non-résidents[16]								
Droits d'auteur	57	60	63	66	69	72	76	80
Droits d'utilisation d'autres biens[17]	51	150	160	165	175	185	190	200
Intérêt sur les dépôts	445	445	470	490	500	515	535	535
Intérêt sur l'endettement à long terme des sociétés	665	665	700	730	745	770	795	795
Dividendes	52	66	80	83	94	90	93	96
Frais de gestion	17	18	19	19	20	21	23	24
Exemption de l'impôt canadien sur les bénéfices des sociétés étrangères de transport maritime et de transport aérien se livrant au transport international	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.

Tableau 2
Dépenses fiscales liées à l'impôt sur les bénéfices des sociétés *(suite)*

	Estimations		Projections					
	1995[2]	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
	(millions de dollars)							
Autres mesures								
Transfert de points d'impôt aux provinces au titre des programmes partagés	695	715	860	895	1 020	1 075	1 120	1 125
Intérêt porté au crédit d'une police d'assurance-vie	73	75	75	79	83	87	91	96
Non-imposition des organismes de bienfaisance enregistrés et d'autres organismes à but non lucratif	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Exonération des sociétés provinciales et municipales	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Non-imposition de certaines sociétés d'État fédérales	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Remise de la taxe d'accise sur le carburant d'aviation[18]	–	–	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	–	–
Surtaxe sur les bénéfices des fabricants de tabac	-63	-67	-70	-70	-70	-70	-70	-70
Taux d'imposition du secteur des ressources naturelles[19]	–	–	–	–	–	–	-33	-41
Impôt temporaire sur le capital des grandes institutions de dépôts[20]	-34	-50	-52	-58	-66	-74	-83	n.d.
Postes pour mémoire								
Impôts remboursables sur les revenus de placement des sociétés privées								
Impôt supplémentaire de la partie I[21]	-80	-190	-465	-475	-495	-495	-545	-590
Impôt de la partie IV[22]	-830	-990	-895	-925	-955	-985	-1 020	-1 050
Remboursement de dividendes[23]	1 185	1 450	1 610	1 660	1 720	1 770	1 830	1 890
Dépense nette[24]	275	270	250	260	270	290	265	250
Gains en capital remboursables pour les sociétés de placement et les sociétés de fonds communs de placement[25]	145	170	185	190	205	195	195	205
Report de pertes[26]								
Report rétrospectif de pertes autres qu'en capital	650	715	800	1 010	1 025	1 065	1 135	1 250
Pertes autres qu'en capital appliquées à l'année en cours[27]	2 870	2 035	2 495	2 245	2 655	2 675	2 700	2 710
Report rétrospectif de pertes en capital nettes[28]	69	40	80	81	82	85	90	100
Pertes en capital nettes appliquées à l'année en cours[29]	115	205	235	180	150	150	155	155
Pertes agricoles appliquées à l'année en cours	18	8	14	14	15	16	17	17

Tableau 2
Dépenses fiscales liées à l'impôt sur les bénéfices des sociétés *(suite)*

	Estimations		Projections					
	1995[2]	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
	(millions de dollars)							
Déduction des frais de repas et de représentation	190	215	210	220	230	240	250	260
Impôt des grandes sociétés								
Seuil[30]	515	540	550	560	570	585	595	605
Sociétés exonérées	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Déduction des ristournes	215	210	235	255	290	305	305	305
Crédit pour impôt sur les opérations forestières	28	29	29	29	29	29	30	31
Déductibilité des redevances provinciales (paiements de coentreprise) pour le projet Syncrude (décret de remise)[31]	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Déductibilité des redevances versées aux bandes indiennes	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Remboursement aux sociétés de placement appartenant à des non-résidents	105	25	59	68	63	64	76	66
Déduction pour les sociétés de placement	F	F	F	F	F	F	F	F
Report par roulement des gains en capital	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Déduction pour éléments d'actif incorporels	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Exonération du revenu des sociétés étrangères affiliées à des sociétés canadiennes	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.

Notes :

[1] Sauf indication contraire dans les présentes notes, les changements des projections par rapport aux données figurant dans le document de l'an dernier résultent de la modification des variations économiques explicatives sur lesquelles reposent ces projections.

[2] Les données pour 1995 reposent sur les données finales et peuvent différer de celles figurant dans le rapport de l'an dernier, qui s'appuyaient sur des données préliminaires.

[3] La hausse du coût de cette mesure entre 1996 et 1997 reflète l'augmentation des bénéfices prévus des petites entreprises. La légère augmentation pour 2001 et la baisse pour 2002 découlent de l'abaissement, de 29,12 à 28,12 % le 1er janvier 2001, du taux d'imposition prévu par le régime de référence. L'impact de ce changement du taux de l'impôt fédéral aux fins du régime de référence ne se répercute qu'en partie sur les estimations pour l'année d'imposition 2001 puisque bon nombre de sociétés déclareront pour cette année d'imposition un revenu qu'elles auront gagné en partie pendant l'année civile 2000.

[4] La hausse du coût de cette mesure entre 1996 et 1997 reflète l'augmentation des bénéfices de fabrication et de transformation. La diminution prévue pour 2001 et 2002 résulte de l'abaissement, de 29,12 à 28,12 % le 1er janvier 2001, du taux d'imposition prévu par le régime de référence. L'impact de ce changement du taux de l'impôt fédéral pour le régime de référence ne se répercute qu'en partie sur les estimations pour l'année d'imposition 2001 puisque bon nombre de sociétés déclareront pour cette année d'imposition un revenu qu'elles auront gagné en partie pendant l'année civile 2000.

[5] Cette mesure a été annoncée dans le budget de 2000 et s'applique à compter du 1er janvier 2001.

[6] Le coût projeté de cette dépense fiscale pour les années postérieures à 1998 est moins élevé parce qu'une part importante de cette dépense fiscale se rapporte au projet pétrolier extracôtier Hibernia, dont la phase des investissements est terminée. Les projections ne comprennent aucun nouveau projet extracôtier. La dépense fiscale pourrait être plus élevée si un projet était lancé.

[7] Les nouveaux investissements (sauf ceux bénéficiant de droits acquis) n'étaient pas admissibles à ce crédit après le 31 décembre 1994. Les crédits qui n'ont pas été demandés en 1994 ou avant peuvent faire l'objet d'un report prospectif. Ils sont toutefois inclus dans les CII demandés pour l'année en cours, mais gagnés antérieurement.

[8] L'année d'imposition 1995 est une année de transition. Certaines productions cinématrographiques sont financées au moyen de l'abri fiscal que constitue la déduction pour amortissement accélérée.

[9] Cette mesure a été instaurée en 1997.

[10] L'augmentation de cette dépense fiscale en 1997 reflète l'accroissement projeté des gains en capital. La hausse de cette dépense fiscale en 2000 traduit l'abaissement, des trois quarts aux deux tiers, du taux d'inclusion des gains en capital à compter du 28 février 2000, comme le propose le budget de 2000.

[11] Le montant des dépenses fiscales négatives attribuable à la non déductibilité des redevances à l'État et de l'impôt minier et les dépenses fiscales positives attribuables à la déduction relative aux ressources dépendent nettement du niveau d'activité dans le secteur des ressources naturelles. La forte augmentation entre 1995 et 1996 et le net recul en 1998 traduisent la volatilité des prix du pétrole et des minerais sur le marché international.

[12] Ce poste comprend l'amortissement accéléré de certains biens en capital, y compris ceux utilisés dans la recherche scientifique et le développement expérimental, et celui des dépenses engagées pour l'exploration et la mise en valeur de ressources naturelles, de même que celles consacrées au matériel de conservation et de rendement énergétiques. Le document intitulé *Dépenses fiscales : notes afférentes aux estimations et projections* renferme une explication de l'absence des données.

[13] Le montant de cette dépense fiscale peut varier d'une année à l'autre en fonction du montant des pertes pour l'année en cours et du revenu disponible dont ces pertes peuvent être déduites.

[14] Le montant de cette dépense fiscale peut varier de façon importante d'une année à l'autre, en fonction principalement du niveau d'activité dans le secteur de la construction.

[15] Cette mesure a été instaurée en 1998.

[16] Ces estimations et projections reposent sur la présomption voulant que l'élimination hypothétique de l'exonération de la retenue d'impôt existante ne suscite aucun changement de comportement. Cette hypothèse est particulièrement difficile à défendre dans le cas de ce genre de marge fiscale, comme l'indique le document intitulé *Dépenses fiscales : notes afférentes aux estimations et projections*, ce qui signifie que les montants indiqués dans le tableau ne doivent pas être considérés comme des estimations des gains de recettes qui seraient réalisés par suite de l'élimination des exemptions de la retenue d'impôt en question.

[17] La forte hausse constatée entre 1995 et 1996 est attribuable aux modifications de protocole apportées à la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis.

[18] Cette mesure s'applique aux années d'imposition 1997 à 2000 inclusivement.

[19] Le taux d'imposition en vigueur dans le secteur des ressources naturelles devrait demeurer à 29,12 % au 1er janvier 2001, puisque ce secteur bénéficie de certaines déductions spéciales telles que la déduction pour ressources lorsque cette déduction est supérieure aux redevances provinciales, l'amortissement accéléré des dépenses d'exploration et de mise en valeur ainsi que l'amortissement accéléré de certains biens en capital. La dépense fiscale nette résulte de l'abaissement, à 28,12 % à compter du 1er janvier 2001, du taux de l'impôt fédéral aux fins du régime fiscal de référence.

[20] Cette mesure a été instaurée dans le budget de 1995, puis prorogée dans les budgets suivants. Elle a été prorogée pour la dernière fois dans le budget de 2000 et doit venir à échéance après le 31 octobre 2001 jusqu'à ce que l'examen de cette surtaxe soit terminé.

[21] Un impôt remboursable supplémentaire de la partie I correspondant à 6 2/3 % s'applique au revenu de placement depuis juillet 1995.

[22] Ce poste ne figurait pas dans les rapports précédents. Les estimations pour 1993 et 1994 sont de -770 millions de dollars et -790 millions de dollars respectivement. Le taux de l'impôt de la partie IV sur les dividendes est passé de 25 à 33 1/3 % en juillet 1995.

[23] Ce poste ne figurait pas dans les rapports précédents. Les estimations pour 1993 et 1994 sont de 870 millions de dollars et de 1 010 millions de dollars respectivement. Le taux de remboursement de l'impôt en main remboursable est passé de 1 $ par tranche de 4 $ de dividendes versés à 1 $ par tranche de 3 $ de dividendes versés en juillet 1995.

[24] La dépense nette représente la dépense fiscale totale associée à cette mesure. Ce poste ne figurait pas dans les rapports précédents. Les estimations pour 1993 et 1994 sont de 100 millions de dollars et de 220 millions de dollars respectivement.

[25] La réduction projetée de cette dépense fiscale en 2000 et en 2001 reflète l'abaissement du taux d'inclusion des gains en capital annoncé dans le budget de 2000 et la réduction du taux d'imposition prévu par le régime de référence à compter du 1er janvier 2001.

[26] Les dépenses fiscales liées au report des pertes peuvent fluctuer de façon marquée d'une année à l'autre en fonction du montant des pertes de l'année en cours et des années antérieures, ainsi que du revenu disponible dont ces pertes peuvent être déduites.

[27] La baisse de ce montant entre 1995 et 1996 résulte de la diminution du montant des pertes d'années antérieures ayant été utilisées ou appliquées.

[28] La baisse de ce montant entre 1995 et 1996 résulte de la diminution du montant des pertes pouvant faire l'objet d'un report rétrospectif pour réduire le revenu d'années antérieures.

[29] La hausse de ce montant entre 1995 et 1996 résulte de l'augmentation du revenu auquel les pertes subies au cours d'années antérieures peuvent être imputées.

[30] Le taux de l'impôt des grandes sociétés est passé de 0,2 à 0,225 % le 28 février 1995. Par conséquent, la valeur du seuil d'exemption pour les contribuables a augmenté.

[31] Le coût du *Décret de remise relatif à Syncrude* (*Décret concernant la remise d'impôt sur le revenu pour le projet Syncrude*), C.P. 1976-1026, du 6 mai 1976, [C.R.C. 1978, volume VII, ch. 794]) n'a pas été estimé dans le rapport de cette année. Le coût de ce décret est maintenant publié à chaque année dans les *Comptes publics du Canada* (ISBN 0-660-177792-7).

Tableau 3
Dépenses fiscales liées à la TPS/TVH*†

	Estimation				Projections			
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
	(millions de dollars)							
Produits et services détaxés								
Produits alimentaires de base[1]	2 610	2 720	2 885	2 990	3 130	3 300	3 470	3 630
Médicaments sur ordonnance[1]	240	250	265	275	285	300	320	330
Appareils médicaux[1]	70	75	80	80	85	90	95	100
Produits agricoles et de la pêche et achats	F	F	F	F	F	F	F	F
Certains achats détaxés effectués par les exportateurs (y compris ceux des centres de distribution des exportations)	F	F	F	F	F	F	F	F
Importations non taxables (y compris celles des centres de distribution des exportations)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Services financiers détaxés	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Produits et services exonérés								
Loyers résidentiels[1]	1 190	1 240	1 310	1 360	1 420	1 495	1 575	1 650
Services de santé[1]	585	610	650	680	710	750	790	825
Services d'enseignement (frais de scolarité)[1]	545	570	605	630	660	695	730	760
Services de garde d'enfants et services personnels[1]	135	140	150	155	160	170	180	190
Services d'aide juridique	30	30	30	35	40	40	40	45
Traversiers, routes et ponts à péage[1]	5	5	5	5	5	5	10	10
Services municipaux de transport en commun[1]	95	100	105	110	110	120	125	130
Seuil de petit fournisseur	120	125	130	140	145	155	160	160
Méthode de comptabilité abrégée	135	150	160	165	175	185	195	205

* **L'élimination d'une dépense fiscale ne produirait pas nécessairement le montant de recettes indiqué dans le tableau, et ce, pour les raisons décrites dans le document d'accompagnement intitulé *Dépenses fiscales : notes afférentes aux estimations et projections*.**

† TPS/TVH est ulilisé tout au long de la publication puisque la TVH a remplacé la TPS en Nouvelle-Écosse, au Nouveau-Brunswick ainsi qu'à Terre-Neuve et au Labrador le 1er avril 1997. Pour les besoins de cette publication, la TVH ne représente que la composante fédérale (7 %) pour les provinces participantes.

Tableau 3
Dépenses fiscales liées à la TPS/TVH *(suite)*

	Estimation				Projections			
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
	(millions de dollars)							
Services d'adduction d'eau et services de base de collecte des ordures[1]	150	160	170	175	185	195	200	210
Services financiers intérieurs	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Fournitures effectuées par des organismes à but non lucratif	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Remboursements								
Remboursement pour habitations neuves[2]	355	435	475	455	495	520	560	600
Remboursement pour immeubles d'habitation neufs	–	–	–	–	–	15	40	45
Remboursement sur les livres achetés par les institutions admissibles[3]	–	F	25	25	30	30	30	30
Remboursement aux touristes au titre du logement[4]	55	65	70	75	75	80	80	80
Remboursement aux municipalités[5]	480	475	495	505	505	505	505	505
Remboursement aux hôpitaux[5]	270	260	255	260	260	260	260	260
Remboursement aux écoles[5]	295	290	290	295	295	295	295	295
Remboursement aux universités[5]	115	105	110	110	110	110	110	110
Remboursement aux collèges[5]	60	55	50	55	55	55	55	55
Remboursement aux organismes de bienfaisance	165	165	160	160	165	175	180	190
Remboursement aux organismes à but non lucratif	50	55	45	45	45	45	50	50
Crédits								
Crédit spécial aux établissements titulaires de certificat	n.d.	n.d.	–	–	–	–	–	–
Crédit pour TPS/TVH	2 820	2 850	2 895	2 860	2 900	3 040	3 065	3 155

Tableau 3
Dépenses fiscales liées à la TPS/TVH *(suite)*

	Estimation				Projections			
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
	(millions de dollars)							
Postes pour mémoire								
Frais de repas et de représentation[6]	95	100	100	100	105	110	115	120
Remboursements aux employés et aux associés	60	70	70	75	75	80	85	90
Loyers résidentiels et autres immeubles utilisés à des fins personnelles	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.

Notes :

[1] Le modèle de taxe de vente utilisé pour obtenir ces estimations et projections a été remanié et s'appuie désormais sur les Tableaux d'entrées-sorties nationales de Statistique Canada pour 1996 et sur la plus récente version des Comptes nationaux des revenus et dépenses. Dans certains cas, l'emploi de ces nouvelles statistiques a entraîné d'importantes modifications des dépenses fiscales qui reflètent en bonne partie la transition des tableaux d'entrées-sorties nationales de 1990 à ceux de 1996, de même que la révision en fonction des données observées effectuée en 1999.

[2] Les données sur le remboursement pour habitation neuve s'appuient sur les renseignements fournis par Statistique Canada. Le montant du remboursement a été revu à la hausse pour la plupart des années, essentiellement à la lumière des données récentes sur les prix des habitations.

[3] Cette mesure a été instaurée en octobre 1996.

[4] La méthode utilisée pour estimer cette dépense fiscale a été établie dans le cadre d'un examen du Programme de remboursements aux visiteurs effectué en 1997 et a été mise à jour à la lumière de renseignements plus récents.

[5] Puisque les décisions budgétaires provinciales influent sur la valeur de cette dépense fiscale, les projections correspondent tout simplement à l'estimation établie pour 1998.

[6] L'approche numérique servant à chiffrer la dépense fiscale est étroitement intégrée aux estimations des dépenses fiscales liées à l'impôt sur le revenu des particuliers et à l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

Partie 2

ÉVALUATIONS FISCALES ET RAPPORTS DE RECHERCHE

DÉFINIR LES DÉPENSES FISCALES

I. INTRODUCTION

Le principal objectif d'un régime fiscal est de produire des recettes servant à financer les activités et les programmes du gouvernement. Comme l'expliquait le budget fédéral de 1997 : « Il est essentiel que les gouvernements, pour percevoir des recettes, recourent à un régime fiscal équitable… »[1] . Les administrations publiques se servent de divers mécanismes fiscaux – crédits, exemptions, réductions des taux, déductions, reports et remboursements – pour atteindre toute une série d'objectifs sociaux et économiques.

Ces écarts par rapport à un régime fiscal de référence, ou allégements fiscaux, sont souvent considérés comme des dépenses fiscales, ce qui suppose que les administrations publiques se servent du régime fiscal pour offrir l'aide qu'elles auraient pu autrement accorder par l'entremise de dépenses. Cette situation fait ressortir deux points. Premièrement, il n'est pas facile de cerner les allégements fiscaux. Deuxièmement, selon cette approche, tous les allégements fiscaux sont des dépenses fiscales et, par conséquent, remplacent les dépenses de programmes.

Un exemple simple permet d'illustrer le caractère complexe de l'identification des allégements fiscaux. Prenons le cas de deux pays qui appliquent un taux d'imposition de 30 % prévu par la loi. Supposons que le pays A applique en outre un taux inférieur, 15 %, aux revenus de moins de 30 000 $. Supposons maintenant que le pays B, au lieu d'appliquer un deuxième taux d'imposition de 15 %, accorde une série de crédits, de déductions et d'exemptions d'impôt visant les particuliers touchant un revenu inférieur à 30 000 $. Supposons également que, grâce aux allégements fiscaux, le fardeau fiscal de tous les citoyens du pays B soit le même que celui des citoyens du pays A.

Même si les deux structures fiscales donnent des résultats identiques sur le plan fiscal, la liste des allégements fiscaux du pays A diffère considérablement de celle du pays B. Comme la pratique usuelle permet de considérer la structure du taux d'imposition comme partie intégrante du régime de référence, le pays A ne signalera aucun allégement fiscal, tandis que le pays B en aura une longue liste. Il n'est évidemment pas raisonnable de procéder ainsi; cette situation pourrait causer encore plus de problèmes si on présume tout simplement que l'ensemble des allégements fiscaux remplacent les dépenses de programmes.

L'exemple semble montrer que la détermination des dépenses fiscales devrait se faire en deux étapes plutôt qu'en une seule. La première comporterait la détermination des allégements fiscaux en se servant d'abord d'un régime fiscal de référence. La deuxième étape consisterait à établir, à partir d'une série de critères pertinents, si l'allégement fiscal peut être offert à titre de dépense. Dans l'affirmative, il s'agit d'une dépense fiscale et, dans la négative, d'une réduction d'impôt. Cette démarche en deux étapes présume que les dépenses fiscales représentent un sous-ensemble d'allégements fiscaux et, par conséquent, toutes les dépenses fiscales sont des allégements fiscaux, mais les allégements fiscaux ne sont pas tous des dépenses fiscales. Par ailleurs, les allégements fiscaux qui ne sont pas des dépenses fiscales sont, dans les faits, des réductions d'impôt.

---

[1] Ministère des Finances du Canada, *Budget 1997 – Plan budgétaire*, Ottawa, Travaux publics et Services gouvernementaux Canada, 1997, p. 157.

Il est bien évident, en consultant les rapports sur les dépenses fiscales de l'Allemagne, des États-Unis et du Royaume-Uni[2], que les allégements fiscaux ne constituent pas tous des dépenses fiscales. Dans ces rapports, les dépenses fiscales sont appelées des subventions ou des exceptions spéciales du code fiscal qui servent les fins de programmes[3] lorsqu'il s'agit de cerner les dépenses fiscales parmi les allégements fiscaux. De plus, chacun de ces trois pays utilise une forme de la méthode en deux étapes pour identifier les dépenses fiscales. Dans le présent document, nous avons adopté une approche semblable à celles de l'Allemagne, des États-Unis et du Royaume-Uni pour examiner cette distinction entre les allégements fiscaux et les dépenses fiscales. Il convient cependant de signaler que le document ne tente pas de limiter le nombre d'allégements fiscaux signalés, mais bien de fournir des conseils sur la manière de les interpréter. À cette fin, le document poursuit les deux objectifs suivants :

- résumer les divers éléments de la détermination des allégements fiscaux qui se trouvent dans la documentation sur le sujet;

- établir des critères qui permettront de déterminer quand un allégement fiscal doit être considéré comme une dépense fiscale.

La section II du document traite de diverses approches théoriques de la définition du régime de référence. La section III cerne les éléments de la structure fiscale qui sont absolument essentiels et, par conséquent, sont réputés composer le régime de référence. La section IV aborde les genres précis d'allégements fiscaux jugés essentiels à la structure générale du régime fiscal et fait ressortir ceux qui ont été instaurés pour cette même raison. La section V traite des expériences que d'autres pays ont connues lorsqu'ils ont défini les dépenses fiscales et présenté des rapports à cet égard. La section VI énonce les critères qui peuvent être retenus pour déterminer quels allégements fiscaux sont des dépenses fiscales. La section VII présente un système de classification des dépenses fiscales fondé sur ces critères. Enfin, des remarques sont faites à titre de conclusion au rapport.

---

[2] Les rapports sur les dépenses fiscales sont d'importantes publications, car ils permettent de comparer les dépenses fiscales aux dépenses directes. Les pays n'utilisent pas tous de la même façon ni dans la même mesure l'information sur les dépenses fiscales. La plupart s'en servent pour débattre des questions relatives aux dépenses et à la fiscalité dans le cadre de comités parlementaires. L'Allemagne utilise également son rapport sur les dépenses fiscales pour examiner les subventions aux secteurs, tandis que le Royaume-Uni s'en sert pour revoir la forme et le mode de versement des allégements fiscaux et leurs coûts. Aux États-Unis, le rapport contribue aux réformes fiscales. Pour sa part, la Belgique utilise même l'information sur les dépenses fiscales dans ses négociations collectives.

[3] Budget du gouvernement des États-Unis, *Analytical Perspectives: Fiscal Year 1998*, Washington, U.S. Government Printing Office, 1997, p. 84.

II. LE DÉBAT ENTOURANT L'ALLÉGEMENT FISCAL : QUEL EST LE RÉGIME DE RÉFÉRENCE?

Un allégement fiscal, c'est un écart par rapport au régime fiscal de référence. Toutefois, le moyen de déterminer ce régime ne fait pas l'unanimité parce que, dans une économie comptant beaucoup de consommateurs, on trouve un nombre considérable de structures fiscales efficaces dont aucune n'est la meilleure[4]. De ce fait, une gamme de régimes de référence possibles a été mise au point.

Ces régimes de référence ne traitent pas tous de la même façon certaines composantes fondamentales dont les unités d'imposition, l'assiette fiscale et la période d'imposition. Chacun des régimes de référence se démarque des autres par la manière dont il définit une ou plusieurs de ces composantes et, par conséquent, donne lieu à un ensemble différent d'allégements fiscaux.

Les paragraphes qui suivent présentent des méthodes pouvant être utilisées pour définir le régime de référence de l'impôt sur le revenu des particuliers, de l'impôt sur les bénéfices des sociétés et de la TPS/TVH. De plus, ils indiquent les variations des allégements fiscaux selon le régime de référence.

Impôt sur le revenu des particuliers

Assiette du revenu global selon Haig-Simons

Lorsque les discussions sur le concept des dépenses fiscales ont été lancées au cours des années 1960, certains s'entendaient pour dire que la norme appropriée pour l'impôt sur le revenu des particuliers était l'assiette du revenu global selon Haig-Simons (ou Schanz-Haig-Simons)[5]. Conformément à cette assiette, tous les ajouts réels au pouvoir d'achat, ou toutes les augmentations de la richesse, sont assujettis à l'impôt. En d'autres termes, tous les revenus sont compris dans le revenu imposable, de sorte que le revenu de toutes provenances, y compris le revenu du travail, les loyers, les dividendes, les intérêts, les transferts, les gains en capital cumulés, les loyers à payer, la valeur des services ménagers, les dons et les legs, doivent être imposés uniformément. De plus, l'assiette selon Haig-Simons permet de déduire les dépenses subies pour tirer un revenu et implique l'indexation afin de mesurer les ajouts réels, et non théoriques, à la richesse.

L'assiette selon Haig-Simons n'est pas facile à mettre en place. Même si, en théorie, aucune forme de revenu ne devrait être exonérée de l'impôt, il peut, dans la pratique, ne pas être possible d'instaurer un régime d'imposition du revenu global pour des raisons

---

[4] Boadway, Robin et Frank Flatters, « Tax Expenditures and Alternatives for Evaluating Government Activities Conducted Through the Tax System », *Tax Expenditures and Government Policy*, sous la direction de Neil Bruce, Kingston, John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy, 1998, p. 80.

[5] David E. Wildasin, « Tax Expenditures: The Personal Standard », *Tax Expenditures and Government Policy*, sous la direction de Neil Bruce, Kingston, John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy, 1988, p. 137.

liées à la mesure, à l'observation ou au recouvrement. Il en résulte donc une longue liste d'allégements fiscaux. À titre d'exemple, il se peut fort bien que des problèmes de mesure surgissent au moment d'imposer la valeur théorique des services ménagers. Il est non seulement difficile d'attribuer une valeur à certains genres de services ménagers, mais aussi presque impossible de mesurer avec exactitude le temps que chaque particulier y consacre. Selon l'assiette de Haig-Simons, la non-imposition des services ménagers serait considérée comme un allégement fiscal à valeur inconnue.

Même lorsque la mesure n'est pas le point en cause, les questions liées à l'observation peuvent donner lieu à une liste beaucoup trop longue d'allégements fiscaux. Par exemple, l'assiette selon Haig-Simons prévoit l'imposition de tous les dons reçus et la déduction de tous les dons faits. Toutefois, il est fort peu probable que les dons de moindre valeur soient déclarés et inclus dans le revenu imposable. De plus, même si la non-imposition de dons était déclarée à titre d'allégement fiscal, il est improbable que les allégements fiscaux calculés soient très exacts puisqu'il est impossible de connaître la valeur réelle du manque à gagner attribuable à la non-déclaration de dons.

Un autre problème d'ordre pratique lié au recouvrement de l'impôt se pose lorsque l'assiette selon Haig-Simons sert de régime de référence. Les gains en capital sont imposés à mesure qu'ils s'accumulent plutôt qu'à leur réalisation, et le manque à gagner (c'est-à-dire les recettes fiscales qui auraient été obtenues si les gains avaient été imposés à leur réalisation) est réputé être un allégement fiscal. Toutefois, il est difficile de recouvrer l'impôt sur les gains en capital imposés à mesure qu'ils s'accumulent. Il est habituellement possible de mesurer l'impôt à payer sur ces derniers (exception faite, peut-être, des œuvres d'art), mais les contribuables peuvent éprouver de la difficulté à recueillir les fonds nécessaires au paiement de l'impôt exigible étant donné que, même s'ils ont cumulé des gains, ils ne les réaliseront qu'après avoir vendu les biens. Par conséquent, pour payer l'impôt, ils peuvent être obligés de vendre des biens qu'ils auraient par ailleurs conservés. En pareil cas, l'impôt modifierait le comportement économique et se traduirait par une répartition inefficace des ressources économiques. C'est pourquoi, même si l'assiette selon Haig-Simons couvre la totalité des revenus, l'imposition du revenu cumulé crée, dans les faits, des distorsions économiques. Auerbach propose une solution à ce problème de recouvrement de l'impôt : l'impôt ne serait exigible qu'à la vente du bien, mais un intérêt sur le report de l'impôt commencerait à courir à partir de la date où le gain commence à s'accumuler[6]. Ainsi, le problème du recouvrement de l'impôt serait allégé, mais le coût de l'administration de l'impôt – assurer le suivi des gains et pertes et calculer l'intérêt – s'en trouverait considérablement accru.

Assiette du revenu du travail

L'assiette d'imposition pourrait également ne tenir compte que du revenu du travail. Contrairement à l'assiette du revenu global, elle exonère de l'impôt le revenu de placement et d'épargne. Les placements sont faits avec un revenu du travail net d'impôt, mais le rendement n'est pas assujetti à l'impôt de sorte que la consommation actuelle et

[6] Auerbach, A. J., « Retrospective capital gains taxation », *American Economic Review* 81, 1991, pp. 167-178.

future ont la même valeur actualisée. Cette assiette présente donc l'avantage de ne causer aucune distorsion au moment de choisir entre la consommation actuelle et la consommation future.

À l'inverse de certaines démarches, l'assiette du revenu du travail traite le capital humain comme les autres formes de capital : elle le considère comme un actif non enregistré. En d'autres termes, les sommes investies dans le capital humain ont déjà été imposées, mais aucun impôt n'est exigé sur les gains futurs, comme l'augmentation des gains, qui résultent de l'investissement[7]. Par conséquent, ce régime d'imposition ne permet pas de déduire les frais de placement dans le capital humain tels les frais de scolarité et autres frais liés aux études. De plus, il exige l'imposition des gains potentiels délaissés pour augmenter la valeur du capital humain, en faisant des études par exemple. En outre, les augmentations des gains découlant de l'accumulation du capital humain ne sont pas imposées[8]. Les écarts par rapport aux règles sont considérés comme des allégements fiscaux. En réalité, il n'est ni possible ni pratique d'imposer les gains délaissés et de ne pas imposer les augmentations des gains tirés de placements dans le capital humain. C'est pourquoi les allégements fiscaux qui seraient accordés si le capital humain était considéré comme un actif enregistré plutôt qu'un actif non enregistré ne seraient pas très utiles aux fins de la comparaison et des politiques puisque le capital humain ne peut être traité comme le prévoit l'assiette du revenu du travail.

Assiette de la consommation

Certains théoriciens préconisent le recours à une assiette d'imposition de la consommation ou des dépenses de préférence à une assiette fondée sur le revenu. Une telle assiette porte l'imposition des gens sur ce qu'ils dépensent plutôt que sur ce qu'ils gagnent, les dépenses représentant la différence entre le revenu et l'épargne. Cette assiette présente l'avantage de ne pas faire de distinction entre les contribuables qui reçoivent un revenu et le dépensent à des moments différents. C'est ce qui porte certains à prétendre que l'assiette fondée sur la consommation traduit mieux la capacité de payer des contribuables que ne le fait celle préconisée par Haig-Simons[9].

Conformément à une assiette d'imposition de la consommation, tous les actifs, y compris les logements du type propriétaire-occupant, sont considérés comme étant enregistrés. Prenons l'exemple d'un logement du type propriétaire-occupant. Les versements initiaux, les paiements hypothécaires ainsi que les frais de réparation, d'entretien et d'amélioration seraient déductibles et le produit de la vente du logement serait assujetti à l'impôt. Il en serait de même du loyer à payer, car il fait partie de la consommation. Dans la pratique, toutefois, c'est l'inverse qui se produit habituellement : aucune déduction n'est permise et le produit de la vente du logement de type propriétaire-occupant n'est pas assujetti

---

[7] Le traitement à titre d'actif non enregistré diffère de celui à titre d'actif enregistré qui accorde une déduction d'impôt à l'égard du placement initial mais qui, à la vente de l'actif, assujettit à l'impôt à la fois le placement initial et les gains cumulés s'ils n'ont pas été transférés à d'autres actifs enregistrés.

[8] Davies, James B. et France St. Hilaire, *Reforming Capital Income Taxation in Canada: Efficiency and Distributional Effects of Alternative Option*, Ottawa, Conseil économique du Canada, 1987, p. 36.

[9] Davies et St. Hilaire, *Reforming Capital Income Taxation in Canada*, p. 7.

à l'impôt. À titre de régime de référence, l'assiette d'imposition fondée sur la consommation pourrait être source de problèmes liés à la mesure et à l'observation lorsqu'il s'agit de calculer le loyer à payer et les frais d'entretien et de réparation.

Assiette de la consommation cumulative

L'assiette de la consommation cumulative se distingue de l'assiette de la consommation annuelle du fait qu'elle permet l'étalement du revenu et l'imposition fondée sur la consommation cumulative. Elle n'exige pas l'imposition des services ménagers théoriques (comme le fait le régime de Haig-Simons) ni le traitement du capital humain à titre d'actif enregistré (comme le font l'assiette du revenu du travail et celle selon Haig-Simons). Néanmoins, plusieurs problèmes surgissent au moment de comparer la structure fiscale actuelle à l'assiette d'imposition fondée sur la consommation cumulative. Cette dernière assujettit à l'impôt les dons et les legs parce qu'ils sont réputés faire partie de la consommation et, à cet égard, suscite des problèmes semblables à ceux attribuables au régime de Haig-Simons. De plus, en dépit de son attrait sur le plan théorique, dans la réalité il est presque impossible d'assujettir à l'impôt la consommation cumulative totale. Donc, si l'assiette d'imposition fondée sur la consommation cumulative est retenue comme régime de référence, les allégements fiscaux correspondraient à des écarts par rapport à cette assiette. Ils n'auraient pour ainsi dire aucun sens et ne pourraient servir aux comparaisons avec les dépenses directes. La difficulté liée à l'annualisation des impôts en vue de leur comparaison aux impôts réels perçus vient compliquer davantage la situation. C'est pourquoi l'adoption d'une assiette d'imposition fondée exclusivement sur la consommation cumulative ne saurait être idéale.

Impôt sur les bénéfices des sociétés

Une série plus restreinte d'options et d'opinions existent lorsqu'il s'agit de déterminer l'assiette d'imposition des bénéfices des sociétés. On trouve deux grands courants de pensée concernant l'imposition des entreprises.

Non-imposition

Certains théoriciens soutiennent qu'il peut être superflu d'imposer les entreprises et que seuls les particuliers devraient être assujettis à l'impôt. À leur avis, l'assiette d'imposition idéale engloberait toutes les sources de revenu des particuliers. Le budget canadien de 1997 présente une approche contraire et fournit trois raisons pour justifier l'imposition des entreprises[10]. Premièrement, comme les entreprises profitent des biens et services publics, elles doivent payer de l'impôt pour compenser le coût du bien ou du service public qui leur procure un avantage[11]. Deuxièmement, s'il n'existait pas d'impôt des sociétés, les particuliers pourraient retarder le paiement de l'impôt sur le revenu ou les

[10] Ministère des Finances du Canada, *Budget 1997 : Équité fiscale*, Ottawa, Travaux publics et Services gouvernementaux Canada, 1997, p. 17.

[11] Jog, Vijay et Jack M. Mintz, « Business Tax Expenditure Accounts: Their Purpose and Measurement », *Tax Expenditures and Government Policy*, sous la direction de Neil Bruce, Kingston, John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy, 1988, p. 191 .

gains en capital en investissant dans une société, qui accumulerait le revenu ou les gains en capital. Troisièmement, l'imposition des sociétés fait en sorte que le revenu gagné au Canada par des étrangers et des sociétés étrangères menant des activités au Canada puisse être imposé.

L'assiette du revenu global selon Haig-Simons

Pour les partisans de l'imposition des bénéfices des entreprises, l'assiette du revenu global selon Haig-Simons constitue souvent la structure fiscale de référence. Cette assiette est la même pour les sociétés que pour les particuliers car elle prévoit l'imposition du revenu global, rajusté en fonction de l'inflation. L'impôt sur le revenu des sociétés peut alors être considéré comme un impôt sur une rente économique et sur le rendement des fonds propres, ce qui se traduit par une retenue fiscale sur le revenu des actionnaires selon le régime de Haig-Simons.

Deux grands problèmes se posent lorsque l'assiette préconisée par Haig-Simons est retenue pour l'imposition des sociétés. Premièrement, elle prévoit le rajustement en fonction de l'inflation de sorte que seuls les gains réels au plan de la richesse sont assujettis à l'impôt. Malgré le caractère souhaitable d'une telle caractéristique, elle peut difficilement être instaurée parce qu'il n'est pas facile de comparer avec exactitude les gains réels aux gains théoriques. Deuxièmement, cette assiette ne prévoit nullement la nature cyclique des affaires. Les impôts sont calculés sur les gains réalisés au plan de la richesse. Or, l'assiette selon Haig-Simons indique que les pertes devraient être soustraites des gains de manière que seules les augmentations réelles de la richesse soient imposées. Toutefois, elle n'indique pas les mesures à prendre si les pertes dépassent les gains, entraînant ainsi une diminution de la richesse. Logiquement, si les pertes dépassent les gains, un crédit devrait être accordé en compensation de l'impôt sur le revenu négatif exigible, mais rien dans les documents sur cette assiette ne précise qu'une telle mesure serait prise. Sans une disposition prévoyant le caractère cyclique des affaires, les reports permis par le régime fiscal pourraient être considérés comme des allégements fiscaux lorsqu'ils sont comparés au régime de référence selon Haig-Simons même si leur adoption vise à offrir un traitement équitable des pertes des sociétés et à tenir compte du cycle des affaires.

Taxe sur les produits et services et taxe de vente harmonisée

Assiette de la consommation

La TPS/TVH est une taxe sur la valeur ajoutée fondée sur une large assiette de produits et de services de consommation. Le régime de référence le plus logique, donc, est une assiette fondée sur la consommation qui assujettit tous les produits et services consommés à un taux de taxation uniforme. La détaxation d'un produit ou d'un service ou son assujettissement à un taux autre que celui prévu par la loi constituent un allégement fiscal. Ce régime de référence ne prévoit nullement l'équité horizontale ou verticale étant donné que chaque particulier est assujetti au même taux de taxation sur l'ensemble des produits et services.

Résumé

Il ressort de l'examen des arguments théoriques pour l'utilisation des diverses assiettes d'imposition et leur incidence sur la détermination des allégements fiscaux qu'il n'existe aucun régime unique qui soit tout à fait correct. Outre la TPS/TVH, dont l'assiette fondée sur la consommation est de toute évidence l'assiette de référence la mieux adaptée, toutes les mesures susmentionnées d'établissement du régime de référence présentent des avantages et des inconvénients. Par conséquent, en soi, aucun des régimes de référence proposés n'est idéal, car ils donnent tous lieu à des allégements fiscaux d'utilité restreinte pour les fins prévues des rapports sur les dépenses fiscales, à savoir l'analyse comparative et l'examen des politiques.

La difficulté au moment de choisir une structure fiscale de référence tient à la difficulté de définir les allégements fiscaux étant donné qu'un changement de la structure de référence se traduit par un changement de ce qui est considéré comme un allégement fiscal. S'il est généralement reconnu qu'un régime fiscal doit être efficace, équitable, simple à administrer et facile à respecter, rien dans les ouvrages n'indique laquelle de ces exigences a préséance et aucune règle ne montre comment équilibrer ces critères. Le présent document ne porte pas sur la sélection d'une structure de référence. Nous avons traité des difficultés inhérentes au choix d'une structure fiscale de référence pour démontrer que le caractère complexe de la définition des dépenses fiscales surgit avant même que le concept des dépenses fiscales ne soit abordé. Pour les fins du présent rapport, nous avons retenu la structure utilisée dans le document *Dépenses fiscales : notes afférentes aux estimations et projections*[12] comme structure fiscale de référence.

III. Composantes de la structure de référence

Le présent document ne propose pas de critères permettant de définir les allégements fiscaux, mais utilise les allégements fiscaux tels qu'ils ont été définis dans le document *Dépenses fiscales : notes afférentes aux estimations et projections.* Il reconnaît que certains éléments sont communs à tous les régimes fiscaux et doivent être définis et compris en tant que partie intégrante de la structure du régime. Ces composantes ne constituent pas des allégements fiscaux. Dans le régime fiscal canadien, ces composantes, à savoir l'unité d'imposition, la période d'imposition et la prise en compte de l'inflation, sont définies comme suit.

Unité d'imposition

Si l'on s'entend sur la nécessité de définir l'unité d'imposition, ce n'est pas la théorie qui dicte en quoi consiste la mesure « idéale » de cette unité. Au Canada, le particulier représente l'unité d'imposition de référence du régime d'impôt sur le revenu des particuliers. On aurait également pu retenir comme unité la famille, comme cela se fait aux États-Unis. Selon le régime d'imposition en vigueur au Canada, des impôts sont prélevés sur le revenu du particulier, même si certains des allégements fiscaux sont

[12] Ministère des Finances du Canada, *Dépenses fiscales : notes afférentes aux estimations et projections*, Ottawa, Travaux publics et Services gouvernementaux , 2000.

fonction du revenu familial. Toutefois, si l'unité d'imposition de référence n'était pas le particulier – s'il s'agissait de la famille par exemple – mais que, dans la pratique, l'unité d'imposition était le particulier, les allégements fiscaux calculés ne seraient pas d'une grande utilité pour les fins de la politique.

Dans le cas du régime d'impôt sur les bénéfices des sociétés, la société constitue l'unité d'imposition de référence et est étroitement liée au traitement que reçoit l'unité d'imposition dans le régime fiscal existant. En dépit des mesures occasionnelles prenant en compte les liens intersociétés, comme le report des gains en capital grâce aux dispositions relatives aux transferts, l'impôt et les dispositions fiscales sont habituellement fondés sur une seule personne morale. Si une autre unité était retenue à titre d'unité d'imposition de référence pour calculer et signaler les dépenses fiscales, la pertinence des montants obtenus sur le plan de la politique serait restreinte et ces derniers pourraient difficilement être utilisés à des fins de comparaisons puisque, dans la pratique, l'unité d'imposition continuerait d'être la société.

Dans le régime de la TPS/TVH, l'unité de taxation idéale est réputée être le consommateur de produits et de services au Canada, qu'il s'agisse d'un particulier, d'une entreprise ou d'une société. Une des dispositions fiscales connexes, le crédit pour TPS/TVH, est fondée sur le revenu familial, ce qui fait que le régime s'apparente davantage à un programme de dépenses qui est, en général, fondé sur le revenu familial. Cependant, comme nous l'avons déjà vu, toutes les autres dispositions du régime actuel se rapportent au consommateur.

Période d'imposition

La période d'imposition est une autre partie intégrante de la structure fiscale de référence. Au Canada, l'année civile est la période d'imposition de référence pour l'impôt sur le revenu des particuliers et pour la TPS/TVH, tandis que, dans le cas des sociétés, il s'agit de l'exercice financier se terminant pendant l'année civile. Le choix de cette période, qui tient plus de la convention que de la règle, vise à faciliter la comptabilité. Elle est cependant conforme à la période de référence selon Haig-Simons. Comme nous l'avons indiqué précédemment, les partisans du régime de référence fondé sur la consommation cumulative soutiennent que le revenu annuel n'est pas une mesure exacte de la capacité de payer étant donné les variations des tendances de revenu et de consommation pendant la vie d'un particulier. Ils estiment que la période d'imposition devrait dépasser de beaucoup l'année, ce qui permettrait un étalement du revenu.

Structure du taux d'imposition

Le régime de référence doit également définir la structure du taux d'imposition. Les écarts par rapport à la structure de référence seraient alors considérés comme des allégements fiscaux. En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices des sociétés au Canada, le taux de référence est le même que le taux standard actuel d'impôt sur les bénéfices des sociétés, y compris la surtaxe et l'abattement provincial. Les taux préférentiels, comme le taux peu élevé d'imposition des bénéfices de fabrication et de transformation et le taux peu élevé qui s'applique aux petites entreprises, s'écartent de la structure de référence et sont donc considérés comme des allégements fiscaux. Le taux de taxation de référence de la TPS/TVH est, lui aussi, uniforme et tout écart du taux de 7 % prévu par la loi constitue un allégement fiscal.

Dans le régime canadien d'impôt sur le revenu des particuliers, la structure actuelle d'impôt progressif, y compris les surtaxes, constitue la structure d'imposition de référence. Bien que, par souci de conformité avec l'impôt sur les bénéfices des sociétés et la TPS/TVH, il serait préférable de retenir un seul taux à titre de taux de référence, cette démarche susciterait des problèmes de mesure et d'interprétation des autres allégements fiscaux si elle était appliquée au régime d'imposition des particuliers. En effet, si un taux de référence uniforme était retenu, comme c'est le cas de l'impôt sur les bénéfices des sociétés et de la TPS/TVH, la structure progressive de l'impôt des particuliers entraînerait de grands allégements fiscaux. De plus, si le taux d'imposition de référence différait considérablement de la structure du taux actuelle, les allégements fiscaux ne pourraient alors pas être comparés avec exactitude aux dépenses directes. L'inclusion de la structure progressive dans le taux de référence permet de reconnaître l'équité verticale à titre de composante principale de la structure de référence de l'impôt sur le revenu des particuliers.

Prise en compte de l'inflation

Si la prise en compte de l'inflation par le régime de référence ne joue qu'un rôle minime pour la détermination des allégements fiscaux, elle est particulièrement importante lorsqu'il s'agit d'en estimer la valeur. Par exemple, en 2000, le Canada passera à un régime entièrement indexé d'impôt sur le revenu des particuliers, ce qui se traduira par une augmentation automatique de la valeur nominale des allégements fiscaux associés aux crédits et aux montants personnels. De plus, la disposition du régime fiscal portant l'inclusion dans le revenu imposable des deux tiers seulement des gains en capital permet d'éviter, en partie, la double imposition des gains attribuables exclusivement à l'inflation. Toutefois, à moins que la différence réelle entre les gains théoriques et les gains réels représente le tiers du gain en capital, la disposition aboutit à un allégement fiscal négatif ou positif. Le montant exact de cette différence, cependant, est une question de mesure qui peut être réglée au moment d'estimer la valeur des allégements fiscaux.

Le système indexé qui sera instauré à compter de 2000 se rapproche de la structure de référence de Haig-Simons, selon laquelle seuls les véritables ajouts à la richesse doivent être assujettis à l'impôt. Par conséquent, selon cette structure de référence, l'absence d'indexation est considérée comme un allégement fiscal négatif. En revanche, il n'est pas nécessaire de recourir à l'indexation si on respecte le caractère proportionnel de l'assiette d'imposition fondée sur la consommation.

IV. AUTRES CARACTÉRISTIQUES FISCALES COMPRISES DANS LA STRUCTURE DE RÉFÉRENCE

La structure de référence, outre les composantes de base, comporte quelques caractéristiques faisant partie d'un régime d'imposition équitable. Ces caractéristiques sont des éléments de la structure de référence et ne représentent pas des allégements fiscaux.

Mesures de réduction ou d'élimination de la double imposition du revenu

Évidemment, le même revenu ne devrait pas être imposé plus d'une fois. Par contre, c'est ce qui peut se produire si le revenu est assujetti à l'impôt en vertu de deux régimes fiscaux. Pour établir si une mesure fiscale permet de réduire la double imposition, il faut examiner l'intégration des divers régimes fiscaux. Par exemple, la majoration des dividendes et les crédits permettent aux particuliers de majorer les dividendes versés par des sociétés canadiennes imposables, d'inclure ce montant dans le revenu, puis de demander un crédit d'impôt pour une partie du montant majoré. Cette disposition tient compte du fait que la société a déjà payé de l'impôt sur le revenu de dividendes et que ce dernier ne devrait pas être à nouveau assujetti à l'impôt sur le revenu des particuliers. Ainsi, la majoration et le crédit réduisent la double imposition du revenu et augmentent la neutralité de la structure générale d'imposition. Ils ne doivent donc pas être considérés comme des allégements fiscaux. Malgré les tentatives de réduction de la double imposition, des cas de sous-intégration peuvent continuer d'exister. C'est pourquoi les cas de double imposition qui restent doivent être considérés comme des allégements fiscaux négatifs. En revanche, si la majoration des dividendes et le crédit d'impôt calculés sont supérieurs à l'impôt sur les dividendes payé par la société, on se trouve en présence de surintégration, laquelle est réputée être un allégement fiscal.

Le même raisonnement peut s'appliquer au crédit pour impôt étranger. On tient compte du fait que le revenu gagné à l'étranger a déjà été imposé et, à ce titre, on offre un crédit d'impôt pour éviter que le même revenu ne soit imposé à nouveau au Canada. Cependant, si le montant du crédit dépasse l'impôt sur le revenu effectivement payé, la différence est réputée être un allégement fiscal, tandis que, si le montant du crédit est inférieur, les régimes fiscaux sont sous-intégrés et la différence entre le crédit et le montant réel d'impôt payé devient un allégement fiscal négatif.

Reports de pertes

Les reports de pertes tiennent compte du caractère cyclique des affaires et reconnaissent qu'une perte subie au cours d'une période peut être compensée par un gain réalisé dans une autre. Le revenu d'une année n'est pas nécessairement un indicateur exact de la capacité de payer si des pertes appréciables ont été subies au cours d'une année antérieure. Par conséquent, les reports permettent d'appliquer les pertes au revenu antérieur ou ultérieur, de sorte que les particuliers, les entreprises et les sociétés puissent, dans une certaine mesure, étaler leur revenu sur le cycle des affaires. Au Canada, les dispositions fiscales tenant compte de l'incidence des cycles des affaires sur le revenu comprennent le report de pertes autres qu'en capital, le report de pertes en capital nettes, le report de pertes agricoles et le report de pertes agricoles restreintes.

Déduction des frais subis pour tirer un revenu

En général, les entreprises tentent d'optimiser les bénéfices qui représentent la différence entre le revenu et le coût de production de ce revenu. On reconnaît généralement que les impôts doivent être calculés sur le revenu après déduction des dépenses subies pour gagner ce revenu plutôt que sur le revenu brut. Les assiettes du régime d'imposition des particuliers et de celui d'imposition des sociétés permettent de déduire du revenu brut les dépenses légitimes engagées pour tirer un revenu. Néanmoins, la définition des dépenses

légitimes dans le cadre du régime d'imposition des particuliers est subjective et parfois controversée. Certains estiment que des dépenses, tels les frais de garde d'enfants, les frais de préposé aux soins et les frais de repas et de représentation, sont des frais légitimes associés à la conduite des affaires, tandis que d'autres les considèrent comme des dépenses découlant de choix personnels. Par conséquent, la classification de certaines dépenses à titre de dispositions fiscales essentielles de la structure fiscale de référence n'est pas absolue et incontestable.

V. DÉPENSES FISCALES : L'EXPÉRIENCE D'AUTRES PAYS

D'importantes différences relatives à la structure, à l'établissement des coûts et au contenu sont ressorties de l'examen des rapports sur les dépenses fiscales de divers pays, ce qui témoigne de l'absence d'une définition reconnue mondialement de ce qui constitue une dépense fiscale. Au Canada, les rapports sur les dépenses fiscales sont assez vastes, couvrant tous les allégements fiscaux qui ne sont pas réputés être « les éléments les plus fondamentaux de la structure fiscale », ce qui suppose une définition très large du terme dépenses fiscales[13]. De plus, en cas d'incertitude quant à l'application de la définition à un allégement fiscal donné, le manque à gagner attribuable à la réduction est quand même signalé, mais dans un « poste pour mémoire ». Les pays ne produisent pas tous une liste des allégements fiscaux aussi exhaustive que celle établie par le Canada. Pour définir une dépense fiscale au Canada, il pourrait être utile d'examiner les définitions que d'autres pays en donnent.

Le Royaume-Uni tente de répartir les allégements fiscaux en deux catégories. Les allégements qui remplacent les dépenses publiques et ont des attributs semblables font partie des dépenses fiscales, tandis que ceux qui font partie intégrante de la structure fiscale ou bien simplifient l'administration ou l'observation sont considérés des allégements structurels. Ces derniers comprennent des mesures telles la déduction personnelle et la réduction de la double imposition. Au nombre des dépenses fiscales se trouvent l'exemption des gains en capital à la vente d'une résidence principale et l'exemption des premières £8000 fournies par les employeurs au titre du remboursement des frais de réinstallation. Toutefois, conscient que « la distinction entre allégements structurels et dépenses fiscales n'est pas toujours claire »[14], le gouvernement a ajouté une troisième catégorie relativement large d'allégements fiscaux contenant des éléments des deux catégories précédentes et dans laquelle il range des allégements tels que les déductions en raison de l'âge, les exemptions d'impôt relatives aux prestations pour enfants et la déduction pour personnes handicapées.

Pour sa part, la France définit les dépenses fiscales comme une mesure entraînant un manque à gagner fiscal pour l'État et un allégement correspondant du fardeau fiscal du contribuable qui ne seraient pas survenus si la loi fiscale générale avait été appliquée. Néanmoins, d'autres critères, dont la durée, l'application générale et la neutralité, servent également à définir les dépenses fiscales en cas d'incertitude. Cependant, les cas d'incertitude sont rares.

---

[13] Ministère des Finances du Canada, *Dépenses fiscales, 1999*, p. 33.

[14] Organisation de coopération et de développement économiques, *Dépenses fiscales – Expériences récentes*, Paris, Services de publication de l'OCDE, 1996, p. 116.

Contrairement à la France, l'Allemagne n'a pas défini officiellement les dépenses fiscales. Chaque année, elle examine chacun des allégements fiscaux dans l'ensemble du régime fiscal pour savoir s'il s'agit ou non d'une aide et tient compte de la portée de la mesure fiscale. « Plus le nombre de contribuables bénéficiant d'un avantage fiscal est grand, moins le rapport tend à considérer celui-ci comme une aide »[15]. De plus, l'Allemagne applique la constance comme critère pour identifier les dépenses fiscales, la question étant de savoir si la mesure fiscale est appliquée de manière constante ou ponctuelle. Les dispositions ponctuelles sont considérées comme des dépenses fiscales.

Toutefois, en appliquant la constance comme seul critère, un allégement fiscal rapprochant davantage le régime fiscal à la structure de référence serait quand même considéré comme une dépense fiscale. Bruce[16] cite la déduction canadienne relative au revenu de placements (qui a été abrogée depuis) comme exemple d'une réponse ponctuelle à une lacune de la structure fiscale en place. En l'absence de la déduction, la structure prévoyait l'imposition des seules augmentations du revenu de placements attribuables à l'inflation. En pareil cas, une disposition ponctuelle rapprocherait le régime de la structure idéale selon Haig-Simons, mais elle serait considérée, dans le système de classification de l'Allemagne, comme une dépense fiscale. Cela porte Bruce à conclure que la constance ne saurait suffire à déterminer si un allégement fiscal est ou non une dépense fiscale; l'allégement doit également être conforme à la norme[17].

Par ailleurs, l'Allemagne précise la raison officielle de l'allégement fiscal. Après avoir dressé la liste des dépenses fiscales, elle les classe par secteur, puis par motif. En précisant le motif de la mesure fiscale, à savoir soutien, aide à l'adaptation, aide à la productivité et autres fins, l'Allemagne tente d'établir le montant de soutien financier offert par le gouvernement pour chaque objectif.

Bien que, selon le comité du Sénat américain sur le budget, les dépenses fiscales puissent, dans les faits, être considérées comme des programmes de dépenses offerts par l'entremise du régime fiscal[18], la définition que les États-Unis donnent aux dépenses fiscales ne ressemble pas à celle des autres pays de l'Organisation de coopération et de développement économiques. Contrairement à ceux-ci, les États-Unis se servent de deux structures fiscales différentes pour présenter deux séries de dépenses fiscales : la structure normale et le droit de référence. Les dépenses fiscales faisant partie de la structure normale sont semblables, mais pas identiques, à celles qui sont signalées au Canada. Elles comprennent les écarts par rapport à la structure de base du régime fiscal qui prévoit à la fois une déduction standard et des déductions relatives aux dépenses subies pour gagner un revenu et ne se limite pas à une structure de taux précise ou à une unité d'imposition particulière. L'assiette d'imposition normale, cependant, s'éloigne de

---

[15] Organisation de coopération et de développement économiques, *Dépenses fiscales – Expériences récentes*, p. 20.

[16] Bruce, Neil, « Pathways to Tax Expenditures: A Survey of Conceptual Issues and Controversies », *Tax Expenditures and Government Policy*, sous la direction de Neil Bruce, Kingston, John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy, 1998, p. 29.

[17] *Idem*.

[18] Congressional Research Service, *Tax Expenditures: Compendium of Background Material on Individual Provisions*, préparé pour le Comité sur le budget, Sénat des États-Unis, Washington, U.S. Government Printing Office, 1997, p. 2.

l'assiette fondée sur le revenu global selon Haig-Simons, car elle permet les éléments suivants : le revenu est imposable lorsqu'il est réalisé et non lorsqu'il s'accumule, les bénéfices des sociétés sont imposés séparément du revenu des particuliers et le régime fiscal est fondé sur les valeurs nominales (aucun rajustement n'étant prévu pour l'inflation).

Les dépenses fiscales visées par le droit de référence sont plus restreintes. Elles se rapprochent davantage de la législation fiscale en vigueur et comportent uniquement des exceptions spéciales du code des impôts aux fins des programmes[19]. L'allégement fiscal est considéré comme une dépense fiscale selon le droit de référence si deux conditions sont remplies. Premièrement, « si la disposition fiscale n'existait pas, la législation fiscale en vigueur fournirait une règle d'application générale qui permettrait au contribuable de déterminer l'impôt dont il est redevable », ces règles générales étant appelées le droit de référence[20]. En d'autres termes, l'allégement fiscal ne doit pas être nécessaire au calcul de l'impôt à payer. Deuxièmement, l'allégement fiscal doit « s'appliquer à un ensemble de transactions ou de contribuables suffisamment restreint » pour que ses objectifs puissent être atteints par le truchement des dépenses de programmes utilisant des deniers publics[21].

Les données de base selon le droit de référence diffèrent à bien des égards de celles du régime normal. Le droit de référence compte parmi les données de base les taux d'imposition variables de la structure d'imposition des sociétés. Ainsi, le taux d'imposition maximal prévu par la loi ne constitue pas le taux de référence, mais il l'est selon le régime normal. Par conséquent, les taux d'imposition préférentiels qui s'appliquent à la première tranche de 10 millions de dollars de bénéfices des sociétés et aux gains en capital ne sont pas considérés comme des dépenses fiscales par le droit de référence. Le droit de référence n'inclut pas non plus dans son régime de référence l'imposition des paiements de transfert que les particuliers reçoivent des administrations publiques. Le fait de ne pas inclure ces transferts en espèces dans le revenu ne donne donc pas lieu, selon le droit de référence, à des dépenses fiscales. En règle générale, les dépenses fiscales selon le droit de référence sont également des dépenses selon la structure fiscale normale, mais l'inverse n'est pas toujours vrai. Parmi les allégements fiscaux considérés comme des dépenses fiscales selon le régime normal qui ne le sont pas selon le droit de référence, mentionnons l'amortissement accéléré des logements locatifs, des immeubles autres que des logements locatifs et du matériel et de l'outillage, ainsi que l'exclusion des bourses d'études et de recherches.

Le Royaume-Uni, la France, l'Allemagne et les États-Unis s'efforcent tous de définir plus précisément les dépenses fiscales. Les définitions que chaque pays a établies sont considérablement différentes. Toutefois, le Royaume-Uni et l'Allemagne ont adopté une méthode intéressante de détermination des dépenses fiscales qui comporte l'examen de chaque allégement fiscal afin d'établir s'il remplace une dépense publique ou s'il s'agit

---

[19] Budget du gouvernement des États-Unis, *Analytical Perspectives: Fiscal Year 1998*, Washington, U.S. Government Printing Office, 1997, p. 84.

[20] Organisation de coopération et de développement économiques, *Dépenses fiscales – Expériences récentes*, p. 66.

[21] Organisation de coopération et de développement économiques, *Dépenses fiscales – Expériences récentes*, p. 66 et 67.

d'une subvention. Cette méthode suppose que, avant de considérer un allégement fiscal comme une dépense fiscale, il faut déterminer comment il est offert (c'est-à-dire dans le cadre ou en dehors du régime fiscal).

VI. ÉLABORER LES CRITÈRES DE DÉFINITION DES DÉPENSES FISCALES

Les ouvrages de référence et la pratique donnent de très utiles repères pour établir les critères servant à définir les dépenses fiscales. Surrey définit ces dernières comme un programme d'aide financière gouvernementale offert par des dispositions fiscales spéciales plutôt que par le truchement de dépenses publiques directes[22]. Si on y ajoute la définition des dépenses fiscales retenue par le Royaume-Uni (solutions de rechange aux dépenses publiques) et l'Allemagne (subventions), on constate que les dépenses fiscales sont des programmes de dépenses directes offerts par le régime fiscal[23]. Un allégement fiscal pourrait être considéré comme une dépense fiscale s'il satisfait au critère suivant : il peut être offert de manière équivalente par un programme de dépenses. L'allégement fiscal est réputé avoir été « offert de manière équivalente » s'il peut être accordé hors du régime fiscal sans que les coûts des programmes ou les frais administratifs ne soient touchés et sans que la répartition des avantages ne soit modifiée. S'il ne peut être offert de manière équivalente, l'allégement fiscal n'est pas une dépense fiscale, mais bien une réduction d'impôt.

Répartition des avantages

L'aspect le plus difficile du critère « de l'offre de manière équivalente hors du régime fiscal » à respecter est le maintien de la même répartition des avantages. Essentiellement, cette répartition n'est identique que dans le cas des crédits d'impôt remboursables. En théorie, tant le régime d'imposition des sociétés que celui d'imposition des particuliers permettent d'offrir des crédits d'impôt non remboursables hors du régime fiscal parce qu'ils n'influent pas sur le calcul du revenu imposable. Par exemple, si la même personne qui a demandé un crédit non remboursable dans le cadre du régime fiscal devait plutôt recevoir l'avantage dans le cadre d'un programme de dépenses, alors la répartition des avantages serait la même suivant les deux régimes. Toutefois, étant donné son caractère non remboursable, le crédit n'intéresse que ceux ayant un revenu imposable positif. Par conséquent, si le total des crédits d'impôt non remboursables d'un particulier est supérieur à l'impôt dont il est redevable, une partie des crédits ne pourra être utilisée. Le particulier qui a droit à un crédit sans pouvoir demander le montant intégral en raison de l'insuffisance de son revenu imposable ne recevra donc pas d'avantage.

Prenons l'exemple du particulier A. Il demande un crédit personnel de base de 1 229,27 $ (17 % de 7 231 $), mais l'impôt sur le revenu qu'il doit payer n'est que de 1 000 $. Étant donné le caractère non remboursable du crédit, il ne peut demander que 1 000 $

---

[22] Surrey, Stanley, *Pathways to Tax Reform*, Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press, 1973, p. 6.

[23] Budget du gouvernement des États-Unis, *Analytical Perspectives*, p. 84.

du montant prévu parce que son revenu imposable et l'impôt sur le revenu exigible ne sont pas assez élevés pour qu'il puisse demander les 229,27 $ qui restent. Par conséquent, il ne pourra bénéficier du montant intégral du crédit d'impôt.

Si l'on remplaçait ce crédit personnel de base par un programme de dépenses directes qui aurait la même répartition des avantages, le particulier A aurait quand même droit à une partie seulement des avantages. Toutefois, un contribuable différent, le particulier B, dont l'impôt sur le revenu à payer s'établit à 2 000 $ pourrait déduire le montant intégral du crédit. Pour obtenir une telle répartition des avantages au moyen de dépenses directes, il faudrait concevoir un programme qui offre des avantages nuls ou peu élevés aux contribuables à faible revenu et des avantages élevés aux contribuables à revenu élevé. Il est peu probable que, pour des raisons d'équité verticale, un tel programme soit accepté dans la pratique.

Par contre, si le programme de dépenses accorde au particulier A le plein montant des avantages (1 229,27 $), la répartition des avantages s'en trouverait modifiée. Le particulier A, qui avait touché une partie seulement des avantages selon le régime fiscal, ne serait pas le seul à recevoir le plein montant de l'avantage conformément au programme de dépenses : les autres particuliers qui n'avaient auparavant pas bénéficié de l'allégement fiscal toucheraient eux aussi le plein montant de l'avantage. Cette méthode de fourniture directe se traduirait par un programme offrant des avantages s'assimilant à ceux d'un crédit d'impôt remboursable en ce sens que plus de personnes auraient droit à l'avantage. Par conséquent, dans le cas de certains allégements fiscaux tels les crédits non remboursables et les déductions, la répartition des avantages peut changer, de sorte qu'ils ne puissent être offerts que potentiellement en dehors du régime fiscal.

Coûts des programmes

Des programmes de dépenses offrant le même avantage à l'ensemble de la population peuvent remplacer de nombreux allégements fiscaux, ce qui assure la stabilité des coûts des programmes. Toutefois, ces coûts sont en large mesure fonction de la répartition des avantages. Si l'objectif principal est de maintenir les coûts des programmes, il se peut alors que la répartition des avantages change et, ainsi, les objectifs initiaux de l'allégement fiscal ne seront pas atteints. Les objectifs ne pourront être réalisés aux mêmes coûts de programmes que si les mêmes particuliers reçoivent les mêmes avantages. Comme nous l'avons déjà démontré, si la répartition des avantages change, il est fort probable que plus de personnes aient droit à l'avantage prévu au programme de dépenses qu'à celui découlant de l'allégement fiscal. Donc, si la répartition des avantages change, les objectifs initiaux de l'allégement fiscal ne pourront être atteints que si les coûts de programmes sont majorés.

Certains crédits d'impôt peuvent être offerts hors du régime d'imposition puisque les coûts des programmes sont presque identiques et que la répartition des avantages sera vraisemblablement la même. Par exemple, le crédit pour frais de scolarité et la possibilité de le reporter de manière indéfinie peuvent être perçus comme des équivalents presque parfaits des dépenses de programmes. Bien qu'il ne soit pas remboursable, le crédit peut être reporté indéfiniment en déduction du revenu imposable futur. L'avantage découlant du crédit ne sera pas réalisé uniquement si le particulier n'a jamais de revenu imposable.

Malgré la possibilité de report, le crédit pour frais de scolarité ne pourrait entièrement, mais « presque entièrement », être offert hors du régime fiscal. S'il était offert hors du régime, les avantages qu'il procure seraient réalisés l'année même du paiement des frais. Toutefois, si le revenu du particulier ne lui permet pas d'utiliser le plein montant du crédit prévu par le régime fiscal, et qu'il reporte la fraction inutilisée du crédit sur une année ou plus, la valeur du crédit ne sera pas identique à celle du crédit qu'il aurait demandé l'année où il a subi les frais de scolarité en question. La valeur du crédit demandé au cours d'années ultérieures devra être actualisée et sera inférieure à celle du crédit demandé l'année où les frais ont été engagés. En pareil cas, les coûts de programmes associés à l'offre d'un avantage relatif aux frais de scolarité seraient légèrement supérieurs à ceux du crédit pour frais de scolarité offert par le régime fiscal. Comme la différence entre les niveaux d'avantages et les coûts de programmes des deux modes de fourniture est minime, on peut considérer que le crédit pour frais de scolarité et la disposition de report qui s'y rattache peuvent être offerts hors du régime fiscal. Il en est de même de tous les crédits non remboursables assortis d'une disposition de report.

Toutefois, il n'est pas toujours possible d'offrir un allégement fiscal par l'entremise des dépenses directes aux mêmes coûts de programmes, voire à des coûts semblables. L'octroi direct d'allégements comme le montant pour conjoint, l'équivalent du montant pour conjoint, le crédit pour personnes à charge, le crédit en raison de l'âge et le montant personnel de base entraînerait vraisemblablement une hausse des coûts des programmes ou une modification de la répartition des avantages. Comme ces allégements fiscaux représentent tous des crédits non remboursables non assortis de disposition de report, ils constituent des crédits pouvant être perdus en ce sens que, si le montant intégral du crédit n'est pas demandé l'année où il a été gagné, les avantages qui en découlent ne seront jamais obtenus au complet. Pour que les coûts des programmes demeurent les mêmes selon le mode de fourniture directe, les frais d'administration associés à la détermination de l'avantage exact que peut tirer chaque particulier seraient probablement prohibitifs.

Frais d'administration

Pour qu'un allégement fiscal puisse être offert intégralement hors du régime fiscal, les frais d'administration qui s'y rattachent doivent être similaires. Dans certains cas, comme la prestation fiscale canadienne pour enfants, les frais d'administration seront similaires étant donné que l'allégement fiscal pourrait être converti en un programme et continuer d'être offert comme il l'est actuellement, à savoir sous la forme d'un chèque.

Cependant, certains allégements fiscaux pourraient entraîner des hausses très considérables des frais d'administration s'ils étaient retirés du régime fiscal et offerts directement. Par exemple, un programme de dépenses ne peut offrir une disposition relative à la non-imposition des gains en capital sur les résidences principales sans entraîner une hausse très marquée des frais d'administration. Les bénéficiaires de l'avantage changent d'une année à l'autre, et le montant de l'avantage fiscal dépend du taux marginal d'impôt auquel est assujetti le contribuable. Puisque la valeur de l'avantage change selon la place que le contribuable occupe dans la structure des taux d'imposition, il faudrait subir de grandes dépenses pour déterminer à la fois les particuliers admissibles et la valeur de l'avantage qui revient à chacun.

En règle générale, les frais d'administration du régime d'impôt sur le revenu des particuliers associés à la fourniture des déductions et des exemptions à titre de dépenses directes seraient très considérables. Tant les déductions que les exemptions du régime fiscal visent à établir correctement le revenu, c'est-à-dire à établir une assiette fiscale convenable pour les contribuables[24]. Les déductions et les exemptions représentent l'écart entre le revenu brut et le revenu imposable et, par conséquent, ne s'appliquent qu'aux contribuables ayant un revenu brut positif et n'ont de valeur que pour eux. Toutefois, en raison de la progressivité du régime d'impôt sur le revenu des particuliers, la valeur d'une déduction ou d'une exemption pour un particulier varie en fonction de sa tranche d'imposition maximale. Ainsi, la valeur d'une déduction ou d'une exemption est à son plus fort lorsque le contribuable a atteint la tranche d'imposition la plus élevée et elle tombe à zéro lorsque le contribuable ne paie pas d'impôt.

Par exemple, en raison du non-assujettissement à l'impôt des prestations financées par l'employeur dans le cadre d'un régime privé collectif de soins de santé ou de soins dentaires, l'employé est exonéré de l'impôt sur les prestations. Cette exemption est réputée ne pas pouvoir être offerte hors du régime fiscal parce que, justement, elle sert à calculer le revenu imposable et, par conséquent, sa valeur change d'un employé à l'autre selon sa tranche d'imposition maximale. C'est pourquoi il serait presque impossible de reproduire les avantages que procure cet allégement fiscal dans un programme de dépenses.

Par conséquent, les déductions et les exemptions du régime d'impôt sur le revenu des particuliers ne peuvent être offertes hors du régime fiscal à cause des frais d'administrations exorbitants qui s'y rattachent.

Contrairement au régime d'impôt sur le revenu des particuliers, le régime d'imposition des sociétés et le régime de la TPS ne comportent pas de structure d'impôt progressive. Les déductions et les exemptions ont donc la même valeur pour tous ceux qui y ont droit et les frais d'administration associés à leur fourniture hors du régime fiscal ne seraient pas prohibitifs.

VII. Système de classification

Les critères susmentionnés peuvent être appliqués à chaque allégement fiscal pour déterminer dans quelle mesure il peut être offert hors du régime fiscal. Compte tenu des divers types d'allégement fiscal et des limites des connaissances théoriques au chapitre de leur classification, il est impossible de répartir simplement les allégements en deux catégories bien distinctes : ceux qui peuvent être offerts en dehors du régime fiscal et ceux qui ne peuvent l'être. Il n'est pas non plus possible de classer chaque allégement fiscal en seulement deux catégories : les dépenses fiscales et les autres allégements fiscaux. Comme la possibilité d'offrir l'avantage en dehors du régime fiscal varie, il faudra traiter individuellement les cas incertains. Le système de classification qui découle de cette série de critères comporte quatre niveaux, mais certaines dispositions échappent à une classification catégorique.

[24] Wildasin, « Tax Expenditures: The Personal Standard », p. 155.

Dépenses fiscales du type I

Le premier niveau englobe les allégements fiscaux qui ressemblent le plus aux dépenses directes. Ils peuvent, en large part, être offerts hors du régime fiscal parce que, s'ils étaient offerts par l'entremise de dépenses directes, ils ne modifieraient pour ainsi dire pas la répartition des avantages et n'entraîneraient pas de changements appréciables des coûts de programmes et des frais d'administration. En général, les dépenses fiscales du type I comprennent les crédits d'impôt remboursables et les remboursements de la taxe parce que les critères d'admissibilité à ces dispositions et leur fourniture demeureraient les mêmes s'ils étaient offerts non pas à titre de dépenses directes, mais par l'entremise du régime fiscal.

Dépenses fiscales du type II

Le deuxième niveau regroupe les allégements fiscaux qui peuvent être offerts hors du régime fiscal avec une répartition des avantages semblables et moyennant des coûts de programme similaires. La fourniture directe de ces allégements donnera lieu, cependant, à des hausses mesurables des frais d'administration. En général, les dépenses fiscales du type II comprennent les crédits d'impôt non remboursables assortis de dispositions de report ou de transférabilité. De plus, en raison du taux unique d'imposition des sociétés, les dépenses fiscales de type II peuvent aussi englober nombre d'exemptions et de déductions de la structure d'imposition des sociétés. Dans le régime de la TPS/TVH, ces dépenses fiscales comprennent la plupart des produits et des services détaxés.

Dépenses fiscales du type III

Ces allégements fiscaux, s'ils étaient offerts par l'entremise de programmes de dépenses directes plutôt que du régime fiscal, entraîneraient des hausses marquées des frais d'administration et des coûts des programmes et modifieraient considérablement la répartition des avantages. En général, les dépenses fiscales du type III comprennent les crédits d'impôt non remboursables non assortis de dispositions de transférabilité ou de report et, par conséquent, le montant intégral des crédits pourrait ne jamais être demandé. Dans le cas de la TPS/TVH, les dépenses fiscales du type III regroupent les produits et les services exonérés qui, s'ils étaient offerts directement, modifieraient la répartition des avantages et feraient augmenter les coûts des programmes.

Réductions d'impôt

Les réductions d'impôt représentent les allégements fiscaux qui ne peuvent tout simplement pas être offerts hors du régime fiscal sans entraîner des hausses appréciables et prohibitives des frais d'administration et des changements de la répartition des avantages et des coûts des programmes. Non seulement la répartition des avantages et les coûts des programmes changeraient, comme dans le cas des dépenses fiscales de type III, mais la valeur de ces réductions d'impôt varierait en fonction de la tranche d'imposition maximale à laquelle est assujetti le contribuable. En général, les réductions d'impôt comprennent les déductions, les reports et les exemptions du régime d'impôt sur le revenu des particuliers. Dans le cas du régime d'imposition des sociétés, elles représentent les reports. Comme les reports ne sont pas tous de la même durée, l'avantage qu'ils présentent varie selon les sociétés.

Élément du régime de référence

Cette catégorie englobe les allégements fiscaux qui, précédemment, ont été désignés comme des composantes essentielles du régime fiscal parce qu'ils réduisent la double imposition, veillent à la mesure exacte du revenu ou traitent des pertes des entreprises. Comme ces réductions représentent des éléments essentiels du régime fiscal, le critère de la fourniture hors du régime fiscal ne s'applique pas.

VIII. CONCLUSION

Il ressort du présent document que la définition d'une dépense fiscale ne saurait être absolument précise et qu'une définition généralement reconnue n'existe pas. C'est pourquoi le rapport sur les dépenses fiscales doit, dans la mesure du possible, fournir une série de renseignements des plus exhaustifs pour éviter la controverse entourant la détermination d'un poste à titre de dépense fiscale. Les analystes ont jugé cette démarche utile.

Bien que certains analystes définissent une dépense fiscale comme un écart par rapport à la structure fiscale de référence, le présent document montre qu'un tel écart peut représenter soit une réduction d'impôt soit une dépense de programme offerte par l'entremise du régime fiscal. Il devient donc nécessaire d'adopter une démarche en deux étapes pour définir les dépenses fiscales. Dans un premier temps, il faudra cerner les allégements fiscaux, autrement dit les écarts par rapport à la structure fiscale de référence, puis il faudra déterminer quels allégements fiscaux sont des dépenses fiscales.

L'analyse précise une démarche de classification des dépenses fiscales qui devrait aider les lecteurs à analyser l'information qui se trouve actuellement dans le rapport sur les dépenses fiscales. Cette démarche pourrait être utilisée pour modifier la présentation de l'information sur les dépenses fiscales. Les lecteurs sont invités à faire part de leurs commentaires sur l'utilité d'une telle reclassification, sans perdre de vue que la même quantité d'information sur les écarts par rapport à la structure de référence continuera d'être fournie.

L'IMPÔT MINIMUM DE REMPLACEMENT

I. INTRODUCTION

En réponse aux critiques voulant qu'un trop grand nombre de particuliers à revenu élevé paient peu ou pas d'impôt, le gouvernement a annoncé, dans le budget de mai 1985, qu'il entendait instaurer un impôt minimum à compter du 1er janvier 1986. L'impôt minimum de remplacement (IMR), tel que nous le connaissons aujourd'hui, visait à accroître l'équité du régime fiscal en réduisant la proportion de déclarants à revenu élevé qui paient peu ou pas d'impôt. Le gouvernement comptait parvenir à ses fins en veillant à ce que les particuliers à revenu élevé ne puissent avoir recours systématiquement à des avantages fiscaux pour réduire sensiblement ou éliminer l'impôt à payer. Dans le présent document, nous tentons de déterminer dans quelle mesure l'IMR a atteint son objectif entre le 1er janvier 1986 et le 31 décembre 1997.

II. CONTEXTE

Qu'est-ce que l'IMR?

L'IMR vise les particuliers à revenu élevé qui peuvent se prévaloir d'avantages fiscaux pour réduire sensiblement ou éliminer l'impôt à payer au cours d'une année[1]. En général, l'IMR accroît le revenu imposable du déclarant en éliminant divers avantages fiscaux. Ces avantages sont remplacés par une exemption de 40 000 $. Le revenu net imposable est ensuite assujetti au taux d'imposition de 17 %, ce qui permet de déterminer l'impôt minimum à payer. Le déclarant doit payer le montant le plus élevé entre l'impôt minimum et l'impôt normal qu'il devrait verser si l'IMR n'existait pas. L'excédent de l'impôt minimum sur l'impôt normal peut être reporté et utilisé pour ramener l'impôt normal à un niveau qui n'est pas inférieur à l'impôt minimum à payer au cours d'une année ultérieure. L'exemple 1 illustre brièvement le mode de fonctionnement de l'IMR. Cet exemple, de même que tous les exemples subséquents, est fondé sur le système fiscal de 1977.

EXEMPLE 1 – Fonctionnement de l'IMR

	Impôt normal	IMR
	($)	($)
Revenu total	250 000	250 000
Déductions	125 000	
Revenu imposable	125 000	250 000
Exemption d'IMR		40 000
Revenu net imposable	125 000	210 000
Impôt sur le revenu	31 812	35 700
Report d'IMR		3 888

[1] L'IMR s'applique également à la plupart des fiducies. Il ne vise pas les particuliers décédés ou en faillite.

Examen du document de travail de 1985

Le gouvernement a diffusé un document de travail[2] dans le cadre du budget de mai 1985 à des fins de consultations avant de mettre en œuvre un impôt minimum. Ce document analysait la mesure dans laquelle les particuliers à revenu élevé ont payé peu ou pas d'impôt au cours des années 1970 et au début des années 1980, étudiait les motifs de cette situation et énonçait le cadre général de fonctionnement d'un impôt minimum.

Ce document précisait que seul un faible pourcentage de déclarants gagnaient des revenus élevés et payaient peu ou pas d'impôt. En outre, quelques particuliers à revenu élevé réussissaient à ne payer aucun impôt pendant plus d'un an (mais aucun n'y est parvenu pendant plus de six années consécutives). Ce document indiquait également que le crédit d'impôt pour dividendes représentait le principal élément qui permettait aux particuliers à revenu élevé de ne pas payer d'impôt sur le revenu. Parmi les autres raisons, mentionnons les déductions pour frais financiers supérieurs au revenu de placement, l'imposition partielle des gains en capital et les déductions pour perte d'entreprise réclamées dans les déclarations de revenu. Les facteurs relatifs à la politique sociale, notamment les déductions pour les régimes enregistrés d'épargne-retraite (REER) revêtaient une importance secondaire comparativement aux placements.

Ce document renfermait une analyse de trois formes possibles d'impôt minimum : un IMR, un impôt minimum complémentaire et la limitation des avantages fiscaux[3]. L'IMR a finalement été retenu, car il permet de cibler plus facilement les particuliers à revenu élevé qui paient peu d'impôt et il n'intervient pas dans le calcul de l'impôt du reste de la population. Vous trouverez ci-après quelques-uns des points abordés dans le document de travail au sujet de la structure pertinente d'un IMR.

Niveau d'exemption

Même si le niveau d'exemption faisait l'objet d'un choix quelque peu arbitraire, il devait être suffisamment élevé pour exonérer la majorité des contribuables à faible revenu ou qui profitaient d'un très petit nombre d'avantages, mais il devait être suffisamment bas pour s'appliquer aux particuliers à revenu élevé qui avaient recours à des avantages pour compenser le montant élevé de leur revenu.

Taux de l'IMR

À l'instar du niveau d'exemption, le taux devait être « suffisamment élevé pour empêcher le contribuable de soustraire au fisc des revenus appréciables, mais assez faible pour tenir compte du fait que, si le contribuable n'a pas beaucoup d'impôts à payer d'après les règles normales, c'est peut-être pour des raisons légitimes[4]. » Le document indiquait que

---

[2] Ministère des Finances du Canada, *Un impôt minimum au Canada*, documents budgétaires (Approvisionnements et Services Canada, Ottawa, 1985).

[3] La structure de l'IMR est différente de celle du régime de l'impôt normal, c'est-à-dire que divers avantages sont éliminés. L'impôt minimum complémentaire repose sur l'utilisation d'une liste précise d'avantages et le montant d'impôt est simplement ajouté à l'impôt normal à payer. La limitation des avantages fiscaux signifie que les avantages sont plafonnés directement à l'intérieur du régime fiscal normal. Pour plus de détails, veuillez consulter le document de travail de 1985.

[4] Ministère des Finances Canada, *Un impôt minimum au Canada*, p. 19.

le taux de l'IMR ne devait pas dépasser 17 %, ce qui correspondait à l'époque à la moitié du taux maximal d'imposition marginale. L'on prétendait que ce taux équivalait au taux maximal d'imposition des gains en capital, après l'exclusion de la moitié exonérée. À l'heure actuelle, le taux de l'IMR correspond au taux d'imposition prévu par la loi pour la tranche d'imposition la plus faible et au taux utilisé pour la plupart des crédits non remboursables.

Choix des avantages

Le document de travail énonçait deux critères relatifs au choix des avantages pris en compte dans l'assiette de l'IMR. Le premier portait sur la mesure dans laquelle la disposition était réputée excessivement avantageuse pour le contribuable. Le deuxième avait trait à la complexité et aux tâches administratives occasionnées par l'intégration d'un avantage particulier dans l'assiette de l'IMR. Les avantages retenus sont analysés de façon détaillée à la section suivante.

L'application de l'IMR

Mode de calcul de l'IMR

En général, l'IMR élimine les avantages susceptibles d'être utilisés pour produire des pertes qui compensent d'autres sources de revenu[5]. Lors du calcul du revenu imposable modifié aux fins de l'IMR, les montants demandés à l'égard de ces avantages sont ajoutés au revenu imposable normal. Parmi ces avantages, mentionnons :

- les pertes attribuables à la déduction pour amortissement (DPA) ou aux frais financiers[6] rattachés à l'investissement dans des productions cinématographiques ou des biens locatifs ou donnés en location à bail[7];
- les pertes comme société en commandite ou commandites aux fins d'abris fiscaux;
- les montants déductibles à l'égard de biens enregistrés servant d'abri fiscal qui ne sont pas pris en compte ailleurs dans l'assiette de l'IMR;
- les pertes attribuables à des dépenses relatives aux ressources, à la déduction pour épuisement et aux frais de report relatifs à des avoirs miniers et à des action accréditives;

Aux fins de la déduction d'une perte subie au cours d'années antérieures, la fraction de la perte attribuable à l'un des avantages susmentionnés doit également être ajoutée au revenu imposable en vertu de l'IMR.

---

[5] La liste complète des avantages et leur ajout éventuel à l'assiette de l'IMR figurent à l'annexe 2.

[6] Les frais financiers correspondent à des dépenses d'intérêt et à d'autres frais liés à l'achat de placements, notamment les conseils de placement et les frais de gestion. Le déclarant ne peut demander la déduction de l'intérêt sur les placements à l'égard desquels le produit ne peut prendre la forme que d'un gain en capital.

[7] Les pertes attribuables à la DPA provenant d'immeubles résidentiels à logements multiples ne sont pas autorisées si elles peuvent compenser d'autres sources de revenu. Cet abri fiscal est maintenant aboli.

Aux termes de l'IMR, la fraction non imposable des gains en capital[8] est ajoutée au revenu du déclarant[9]. En outre, l'IMR élimine deux autres déductions : la déduction pour prêt à la réinstallation et la déduction pour option d'achat d'actions et pour actions[10].

Les dividendes sont pris en compte dans le revenu imposable modifié à la valeur de rachat et ils n'ouvrent pas droit au crédit d'impôt pour dividendes[11]. En outre, les pertes déductibles au titre d'un placement d'entreprise peuvent être déduites à 100 % en vertu de l'IMR plutôt qu'au taux de 75 %. Cette disposition favorise l'assujettissement symétrique des gains en capital et des pertes au titre d'un placement d'entreprise.

La plupart des crédits d'impôt non remboursables (notamment les crédits pour don de bienfaisance et les crédits personnels et pour conjoint) peuvent être utilisés pour réduire le montant minimum d'impôt[12]. Il existe deux exceptions : les crédits transférés d'un conjoint ou d'une personne à charge (p. ex. les crédits pour frais de scolarité) et le crédit pour revenu de pension, qui sont éliminés en vertu de l'impôt minimum. Le montant minimum réduit des crédits non remboursables est comparé à l'impôt fédéral de base normal du particulier. Si le montant minimum dépasse l'impôt fédéral de base, le particulier est assujetti à l'IMR.

De plus, l'IMR élimine certains autres crédits d'impôt utilisés pour réduire le montant d'impôt normal à payer : le crédit d'impôt pour contributions politiques, le crédit d'impôt à l'investissement, le crédit pour capital de risque de travailleurs, le crédit d'impôt sur les opérations forestières et le crédit d'impôt pour emploi à l'étranger[13]. Cependant, un crédit pour impôt étranger modifié peut être utilisé pour réduire le montant de l'impôt minimum.

La disposition de report

L'excédent de l'impôt minimum sur l'impôt normal peut être reporté sur une période de sept ans et il peut être utilisé comme crédit pour réduire l'impôt normal futur. Le montant ainsi reporté ne peut ramener l'impôt normal qu'au montant de l'impôt minimum des années futures. Cette mesure a pour effet de réduire le coût de l'IMR pour

---

[8] Cependant, elle ne comprend pas les dividendes en capital exonérés d'impôt dans le revenu imposable modifié. Les dividendes en capital représentent la fraction non imposable des gains en capital réalisés par la société, et qui sont transférés aux actionnaires.

[9] Les autres revenus exonérés d'impôt, notamment la première tranche de 3 000 $ d'une bourse d'études, ne sont pas inclus dans l'assiette de l'IMR.

[10] Cette déduction permet d'imposer les avantages découlant de l'option d'achat d'actions accordée à des employés au taux préférentiel. La déduction pour les prospecteurs et les commanditaires en prospection, qui est déclarée à la même ligne de la déclaration de revenu des particuliers, est également éliminée par l'IMR.

[11] Il est peu probable que les dividendes soient assujettis à la double imposition, car l'élimination du crédit d'impôt pour dividendes n'obligera pas un particulier à verser l'impôt minimum. Pour plus de détails à ce sujet, veuillez consulter la section intitulée : « Dividendes, gains en capital et IMR ».

[12] Puisque le crédit personnel de base et d'autres crédits non remboursables sont applicables au taux de 17 %, cette mesure peut majorer le montant de revenu qui n'est pas imposé en vertu de l'IMR et le porter au moins à 46 456 $ en 1997.

[13] La fraction remboursable du crédit d'impôt à l'investissement est acceptée aux termes de l'IMR.

le contribuable. Le report vise à faire en sorte que les incitatifs fiscaux instaurés pour des motifs socio-économiques valables ne soient pas minés par l'IMR. Ainsi, les contribuables « pourront en fait se servir des déductions et des crédits d'impôt inutilisés pour réduire leur impôt normal exigible des années suivantes, mais ils devront chaque année payer un montant d'impôt qui ne sera jamais inférieur à l'impôt minimum[14]. »

Modifications apportées à l'assiette de l'IMR

Bien que le taux et le niveau d'exonération n'aient pas été modifiés depuis 1986, quelques changements ont été apportés aux avantages permis en vertu de l'IMR. Premièrement, depuis l'année d'imposition 1995, l'assiette de l'IMR a été élargie et l'on y a ajouté les pertes attribuables aux frais financiers rattachés à certains placements. Deuxièmement, le budget de 1998 prévoyait une mesure visant à soustraire les cotisations à un REER et les transferts de l'assiette de l'IMR, avec effet rétroactif à 1994. Ce dernier changement a été apporté parce que bon nombre de particuliers recevaient d'importantes primes de cessation d'emploi qu'ils versaient dans leur REER pendant la période de restructuration économique des années 90. Ces imposantes cotisations aux REER enclenchaient le processus de l'IMR. Puisque l'épargne-retraite est prisée par les Canadiens, et compte tenu du plafonnement des cotisations à un REER, le gouvernement a décidé qu'il convenait d'éliminer cet avantage de l'assiette de l'IMR.

Modifications apportées à certains avantages ciblés par l'IMR

Le gouvernement a éliminé ou restreint l'utilisation de divers avantages ciblés par l'IMR. Néanmoins, ces avantages font encore partie de l'assiette de l'IMR, car il se peut que des pertes soient reportées d'années antérieures. Par exemple, la déduction intégrale de la DPA touchant les productions cinématographiques portant visa a été éliminée dans le budget de 1995 et elle a été remplacée par un crédit d'impôt destiné aux producteurs. L'une des raisons invoquées dans le budget voulait que les mesures relatives à la DPA représentent uniquement des abris fiscaux utilisés par des particuliers à revenu élevé.

En outre, l'abri fiscal visant les immeubles résidentiels à logements multiples a été éliminé. Avant ces modifications, la DPA à l'égard de ces biens engendrait des pertes qui auraient pu servir à compenser d'autres formes de revenu. Cette disposition a été modifiée et la DPA ne peut être déduite qu'à concurrence du montant du revenu net tiré du bien en question.

Impôt minimum d'autres territoires

Au Canada, le Québec applique un impôt minimum semblable à l'IMR fédéral. À l'échelle internationale, seuls les États-Unis possèdent un impôt minimum semblable à celui du Canada. Certains pays appliquent un impôt minimum aux sociétés (notamment un impôt minimum sur l'actif), mais non aux particuliers. D'autres pays d'Europe comptent des impôts sur le patrimoine qui, dans certains cas, sont liés au montant de l'impôt sur le revenu payé. Ces impôts peuvent être envisagés comme une forme d'impôt minimum. La Norvège applique un impôt national sur le revenu brut des particuliers à revenu élevé, qui ne prévoit aucune déduction. Cependant, cet impôt ne vise pas les gains

[14] Ministère des Finances du Canada, *Le Ministre annonce un impôt minimum*, communiqué n° 85-215, 4 décembre 1985.

en capital[15]. En Allemagne, la limitation de la compensation des pertes se traduit par une certaine forme d'impôt minimum pour les particuliers dont le revenu dépasse 100 000 DM[16]. L'ouvrage de Larin et Jacques présente une brève discussion des mesures relatives à l'impôt minimum dans d'autres pays[17]. Vous trouverez ci-après un aperçu des formes d'IMR en vigueur au Québec et aux États-Unis.

L'IMR du Québec

L'IMR du Québec a été instauré au même moment que l'IMR fédéral et il fonctionne à peu près de la même façon[18]. Il vise également les mêmes avantages[19]. Au Québec, le taux de l'IMR a d'abord été fixé à 16 %, mais il a été porté à 20 % en 1993 et à son taux actuel de 23 % en 1998, et il correspond au taux utilisé pour les crédits d'impôt non remboursables. Le Québec a également réduit l'exemption de base pour la faire passer de 40 000 $ à 25 000 $ en 1996 de manière à augmenter ses recettes et à accroître l'équité du régime fiscal. Le gouvernement du Québec a également exclu les REER de l'assiette de l'IMR à compter de l'année d'imposition 1997.

L'IMR des États-Unis

Les États-Unis appliquent un impôt minimum depuis 1969. Cet impôt a été instauré pour les mêmes motifs stratégiques que ceux du gouvernement du Canada. Au départ, les États-Unis utilisaient un impôt minimum complémentaire, mais ils ont par la suite adopté un IMR. Les États-Unis appliquent un impôt minimum aux particuliers et aux sociétés[20]. La méthode de base utilisée pour calculer l'IMR est la même qu'au Canada. Environ 700 000 contribuables américains ont versé 4,5 milliards de dollars en IMR en 1997[21].

Bien que le régime américain soit semblable à celui du Canada, il comporte deux différences importantes. D'abord, les crédits d'impôt non remboursables intégrés au régime canadien (comme le crédit personnel de base) sont dissociés de la déduction de 40 000 $ en vertu de l'IMR. Dans le cadre du régime des États-Unis, l'exemption personnelle est considérée comme un avantage de l'IMR et elle s'ajoute au revenu imposable. Ensuite, la déduction canadienne en vertu de l'IMR n'est pas éliminée progressivement en fonction de l'augmentation du revenu. Par conséquent, l'IMR des États-Unis semble plus rigoureux que celui du Canada.

---

[15] Bureau international de documentation fiscale, *European Taxation Supplementary Service*, 1999, feuilles mobiles.

[16] Ibid.

[17] Larin, Gilles N. et Marie N. Jacques, « Is the Alternative Minimum Tax a Paper Tiger? », *Revue fiscale canadienne*, 42(3) (1994), pp. 804-842.

[18] Veuillez noter que si d'autres provinces n'appliquent pas leur propre IMR, la version fédérale continue de s'appliquer.

[19] L'IMR du Québec élimine également certains avantages propres aux placements effectués au Québec. Les dispositions concernant l'assujettissement des pertes déductibles au titre d'un placement d'entreprise s'apparentent à celles de l'IMR fédéral.

[20] Bien que le Canada n'applique pas à proprement parler un IMR aux sociétés, certains analystes fiscaux considèrent que l'impôt des grandes sociétés s'apparente à un impôt minimum.

[21] Harvey, Robert P. et Jerry Tempalski, « The Individual AMT : Why It Matters », *National Tax Journal*, L(3) (septembre 1997), pp. 453-473.

Aux États-Unis, l'IMR a fait l'objet de nombreuses critiques, plus particulièrement en ce qui touche l'impôt des sociétés. Ces critiques portaient en majorité sur la complexité de l'impôt et sur les frais supplémentaires de conformité (p. ex., les sociétés doivent calculer l'amortissement de deux façons différentes).

III. INCIDENCE GLOBALE DE L'IMR

Le communiqué de 1985 qui annonçait l'instauration de l'IMR précisait que l'impôt minimum « permet de s'assurer que les Canadiens à revenu élevé acquitteront chaque année une part équitable des impôts[22]. » Dans la présente section, nous examinons le rendement de l'IMR entre 1988 et 1997 pour déterminer s'il est aussi efficace que prévu. Puisque la déduction pour REER a été éliminée de l'assiette de l'IMR sur une base rétroactive, les données fournies dans les déclarations de revenu de ces années ne tiennent pas compte de ces modifications. Néanmoins, grâce à l'utilisation du modèle de déclaration de l'impôt sur le revenu des particuliers T1, certains des effets de la suppression de la déduction pour REER de l'assiette ont été déterminés et ils seront pris en compte le cas échéant. Toutefois, il n'a pas été possible d'en déterminer l'effet sur les montants reportés par les déclarants.

Recettes et nombre de déclarants touchés

Avant l'élimination des REER

Le tableau 3-1 présente le nombre de déclarants et le montant de recettes supplémentaires perçues par le gouvernement au titre de l'IMR. En général, moins de 30 000 déclarants ont versé un supplément d'impôt en vertu de l'IMR à chaque année entre 1988 et 1997; qui plus est, les recettes ont été bien inférieures à 100 millions de dollars par année entre 1989 et 1992. L'augmentation des recettes d'IMR entre 1992 et 1993 est principalement attribuable à la hausse du nombre de déclarants qui ont payé de l'IMR en raison de l'utilisation accrue des transferts dans leurs REER. Le recours à l'avantage des REER n'est intervenu que pour 4 % des recettes d'IMR en 1992, mais pour 31 % en 1993 (voir le tableau A1.3, à l'annexe 1). Les recettes d'IMR ont atteint un niveau record en 1994, alors que 42 320 particuliers ont versé au total 197 millions de dollars en supplément d'impôt. Depuis l'élimination progressive de l'exemption cumulative des gains en capital en 1994, le montant des gains en capital déclarés a augmenté et un plus grand nombre de particuliers ont été contraints de payer de l'IMR.

Vu que les contribuables peuvent appliquer le montant supplémentaire d'IMR à payer à l'impôt normal, le montant de report appliqué doit être pris en compte pour déterminer les recettes nettes d'IMR. Comme l'indique le tableau 3-1, même si une somme de 1,02 milliard de dollars en recettes brutes d'IMR a été perçue entre 1988 et 1997, 784 millions de dollars ont été demandés en remboursement par les déclarants assujettis à l'IMR, d'où des recettes nettes totales d'IMR de 237 millions de dollars au cours de cette période. Les recettes brutes d'IMR ont tout juste dépassé 100 millions de dollars par année en moyenne au cours de cette période. Cependant, les recettes nettes n'ont atteint

[22] Ministère des Finances du Canada, *Le Ministre annonce un impôt minimum.*

en moyenne que 23,7 millions de dollars. En fait, en 1990 et en 1995, le gouvernement a versé plus d'IMR qu'il n'en a perçu. À l'exception de 1993 et de 1994, les recettes annuelles nettes ont été inférieures à 50 millions de dollars.

Tableau 3-1
Recettes supplémentaires de l'IMR

	Montant supplémentaire d'IMR		Report appliqué		
Année	Nombre de déclarants	Montant ($)	Nombre de déclarants	Montant ($)	Recettes annuelles nettes ($)
1988	17 354	115 286 000	31 389	83 570 000	31 716 000
1989	15 102	85 874 000	23 209	71 624 000	14 250 000
1990	13 810	48 062 000	24 762	84 776 000	(36 714 000)
1991	16 268	63 251 000	18 726	54 677 000	8 574 000
1992	17 005	64 976 000	19 027	48 353 000	16 623 000
1993	29 125	121 516 000	23 045	58 871 000	62 645 000
1994	42 320	196 848 000	29 444	76 591 000	120 257 000
1995	28 368	118 694 000	42 693	124 587 000	(5 893 000)
1996	28 872	100 481 000	36 224	99 638 000	843 000
1997	25 765	105 753 000	31 014	80 945 000	24 808 000
Total		1 020 741 000		783 632 000	237 109 000

Effet de l'élimination des REER

Puisque la mesure budgétaire de 1998 concernant les REER est rétroactive à 1994, les recettes mentionnées pour la période comprise entre 1994 et 1997 sont inférieures à la valeur indiquée au tableau 3-1. Ces données figurent au tableau 3-2. En 1996, le nombre de déclarants a chuté en deçà de 10 000, tandis que les recettes brutes se sont élevées à 58,2 millions de dollars, c'est-à-dire tout juste un peu plus de la moitié de leur niveau avant que les REER ne soient éliminés de l'assiette.

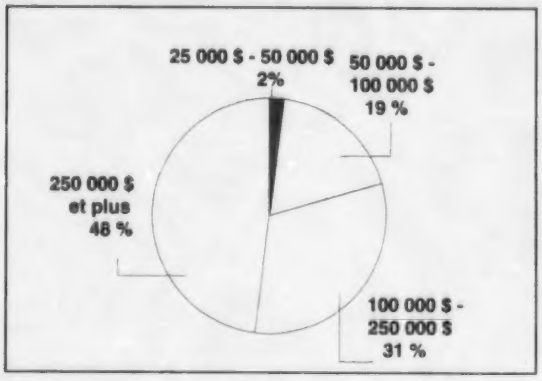
Tableau 3-2
Effet de l'élimination des REER sur les recettes brutes d'IMR

	Avant l'élimination		Après l'élimination	
Année	Nombre de déclarants	Montant ($)	Nombre de déclarants	Montant ($)
1994	42 320	196 848 000	22 334	110 963 000
1995	28 368	100 481 000	11 645	76 564 000
1996	28 872	118 694 000	9 847	58 208 000
1997	25 765	105 753 000	10 640	68 884 000

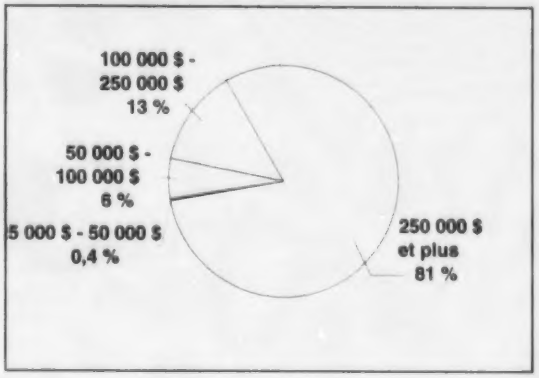
Caractéristiques des déclarants d'IMR

Dans la présente section, nous examinons les résultats de 1997, car il s'agit de la dernière année pour laquelle des données ont été publiées et parce que le régime fiscal ou l'économie n'ont pas subi de choc important. Cette année est aussi passablement représentative de la période. Les graphiques 3-1 et 3-2 indiquent la répartition des revenus des déclarants d'IMR pour 1997, compte tenu des modifications prévues dans le budget de 1998. Parmi les déclarants visés, 21 % touchaient un salaire brut inférieur à 100 000 $ (graphique 3-1) et 48 % avaient un revenu d'au moins 250 000 $[23]. Cependant, si l'on tient compte des recettes perçues, les données changent quelque peu (graphique 3-2). En 1997, 94 % des recettes d'IMR provenaient de déclarants dont le revenu brut dépassait 100 000 $ et 81 % des recettes avaient été versés par des déclarants dont le revenu brut était supérieur à 250 000 $. Les déclarants d'IMR dont le revenu est supérieur à 250 000 $ ont versé en moyenne 10 851 $ en supplément d'impôt en raison de l'IMR en 1997. Ces données sont semblables pendant toute la période comprise entre 1988 et 1997.

Graphique 3-1
Répartition des revenus des déclarants d'IMR, selon le nombre de déclarants, 1997



Graphique 3-2
Répartition des revenus des déclarants d'IMR, selon les recettes perçues, 1997

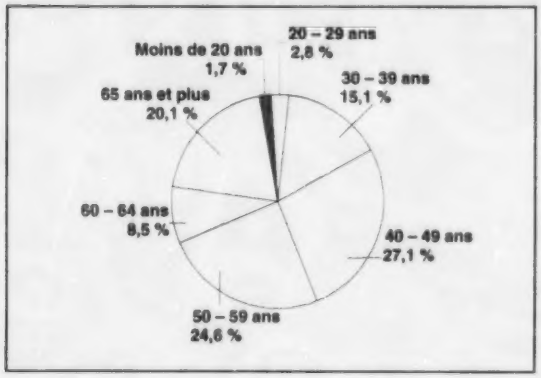


[23] Le revenu brut équivaut au revenu total aux fins de l'impôt normal (ligne 150 de la déclaration de revenu), plus la fraction exonérée des gains et pertes en capital en raison de la DPA, les frais financiers ou dépenses relatives aux ressources, moins la majoration des dividendes.

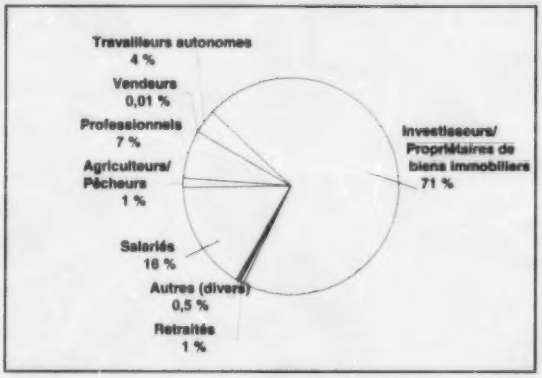
En 1997, aucun déclarant dont le revenu brut était inférieur à 25 000 $ n'a payé d'IMR. Cependant, au cours des autres années, un petit nombre de déclarants dont le revenu brut était inférieur à 25 000 $ ont versé l'IMR[24]. Outre cette différence, les résultats sont semblables entre 1994 et 1996[25]. Avant 1994, un pourcentage important de déclarants dont le revenu était inférieur à 100 000 $ payaient l'IMR. En fait, en 1991 plus de la moitié des déclarants d'IMR touchaient un revenu brut inférieur à 100 000 $. Néanmoins, ces déclarants à faible revenu intervenaient pour moins de la moitié des recettes perçues. En moyenne, entre 1988 et 1997, les particuliers dont le revenu dépassait 100 000 $ ont compté pour 83 % des recettes d'IMR, tandis que ceux dont le revenu dépassait 250 000 $ sont intervenus pour 68 % de ces recettes.

Les graphiques 3-3 et 3-4 présentent respectivement la répartition selon l'âge et la profession des déclarants d'IMR en 1997. La vaste majorité des déclarants d'IMR ont plus de 40 ans et 20 % des recettes d'IMR proviennent de personnes âgées (graphique 3-3). Le pourcentage des recettes perçues auprès des personnes âgées a augmenté de façon soutenue au cours des dernières années. Abstraction faite de ce détail, les résultats sont relativement stables au cours de la période comprise entre 1988 et 1997. Le graphique 3-4 présente la profession des déclarants d'IMR d'après la principale source de revenu indiquée sur la déclaration de revenu. Plus de 70 % des recettes d'IMR provenaient d'investisseurs et de propriétaires de biens immobiliers, tandis que 16 % de l'IMR a été payé par des salariés des secteurs privé et public. À l'aide de ces données, nous pouvons conclure qu'un déclarant type d'IMR serait un investisseur ou un propriétaire de biens immobiliers de plus de 40 ans dont le revenu annuel dépasse 100 000 $.

Graphique 3-3
Répartition des déclarants d'IMR selon l'âge, en fonction des recettes perçues, 1997



Graphique 3-4
Profession des déclarants d'IMR, en fonction des recettes perçues, 1997



[24] Certaines années, quelques contribuables qui avaient déclaré un revenu nul ou négatif (en raison de pertes) ont payé des montants appréciables d'IMR, parce que l'IMR élimine la fraction des pertes engendrée par la DPA, certains frais financiers et les dépenses relatives aux ressources.

[25] Les données portant sur les années antérieures figurent à l'annexe 1. L'élimination des REER de l'assiette de l'IMR au cours de l'année d'imposition 1994 a réduit de façon radicale le nombre de déclarants d'IMR dont le revenu ne dépassait pas 50 000 $.

Incidence sur les déclarants d'IMR particuliers

La présente section repose sur les données provenant du fichier de données fiscales longitudinales mis au point récemment pour la période comprise entre 1990 et 1996[26]. Elle tient compte du nombre de fois où un déclarant a été assujetti aux règles de l'IMR pendant cette période et la durée de la période au cours de laquelle les contribuables ont récupéré cet impôt.

Le tableau 3-3 présente le nombre d'années au cours desquelles un particulier a dû verser l'IMR entre 1990 et 1996. Au cours de cette période de sept ans, 92,14 % des déclarants d'IMR n'ont versé qu'une fois l'impôt minimum, tandis qu'à peine 10 déclarants ont payé l'IMR à chaque année. Nous pouvons donc conclure que la plupart des déclarants d'IMR réalisent un gain fortuit (comme un gain en capital) au cours d'une année, ce qui enclenche le processus de l'IMR.

Une autre question importante au sujet de l'IMR réside dans la rapidité avec laquelle les particuliers ont été en mesure d'utiliser la disposition de report pour récupérer le supplément d'impôt qu'ils ont dû payer. Pour établir cette période, un échantillon de déclarants qui n'ont versé l'IMR qu'une seule fois au cours de la période a été sélectionné. Le tableau 3-4 indique les résultats applicables à l'échantillon de 9 190 déclarants qui ont versé l'impôt minimum en 1990 seulement[27]. Plus de la moitié de ces déclarants ont récupéré l'IMR en deux ans et 70,3 % ont récupéré le montant supplémentaire d'impôt qu'ils avaient payé en six ans. En outre, la plus grande partie de l'IMR payé en 1990 par ces déclarants a été récupérée très rapidement. Au cours de la première année seulement, 68,4 % de l'impôt versé en 1990 a été récupéré. Dans les deux ans, seulement 15,4 % du montant total subsistait. En conséquence, les déclarants qui n'avaient pas récupéré entièrement l'IMR en 1997 n'avaient plus qu'un petit montant à demander au cours de cette année (en moyenne 318 $). S'ils ne l'avaient pas fait, le report aurait été perdu, car le montant supplémentaire d'impôt versé en vertu de l'IMR doit être demandé dans les sept ans suivant l'année de paiement. Ces constatations sont semblables à celles établies par Larin et Jacques dans leur étude fondée sur les données de l'IMR du Québec[28].

---

[26] Les REER n'ont pas été supprimés des données à la présente section.

[27] Bien que certains de ces déclarants puissent avoir payé l'IMR avant 1990, seul le montant de l'IMR payé en 1990 est utilisé à titre de montant reporté.

[28] Larin et Jacques, *Is the Alternative Minimum Tax a Paper Tiger?*

Tableau 3-3
Nombre d'années au cours desquelles des particuliers ont versé de l'IMR, 1990-1996

Nombre d'années où l'IMR a été versé	Nombre de déclarants	%
1	138 840	92,14
2	9 960	6,61
3	1 280	0,85
4	430	0,29
5	130	0,09
6	30	0,02
7	10	0,01
Total	150 680	100,00

Tableau 3-4
Montant du solde du report pour les déclarants d'IMR qui n'ont versé de l'IMR qu'en 1990

Année	Nombre de déclarants	%	($)	%
1990	9 190	100,0	30 153 144	100,0
1991	5 130	55,8	9 526 932	31,6
1992	4 050	44,1	4 647 100	15,4
1993	3 560	38,7	2 972 791	9,9
1994	3 210	34,9	1 962 834	6,5
1995	2 910	31,7	1 914 900	4,4
1996	2 730	29,7	868 555	2,9

Les données longitudinales révèlent que pour la majorité des déclarants d'impôt minimum, l'IMR est un impôt « ponctuel ». En outre, les résultats concernant l'utilisation du mécanisme de report appuient l'hypothèse selon laquelle la plupart des déclarants sont en mesure de récupérer cet impôt à long terme et, en fait, ils en récupèrent la plus grande partie à court terme. Si le report demandé à chaque année était actualisé au taux de 5 %, les 30,2 millions de dollars perçus auprès des 9 190 déclarants en 1990 auraient une valeur actualisée d'un peu moins de 3 millions de dollars pour le gouvernement.

Efficacité de la réduction du nombre de déclarations non imposables

L'IMR a pour principal objectif de réduire le nombre de particuliers à revenu élevé qui paient peu ou pas d'impôt au cours d'une année. Cet objectif peut être atteint de deux façons. Premièrement, il peut faire en sorte que les particuliers qui ne paient pas d'impôt normal versent un montant d'impôt minimum. Deuxièmement, il peut inciter les particuliers à modifier leurs comportements de manière à payer un faible montant d'impôt normal réparti sur plusieurs années, plutôt qu'un montant élevé d'IMR.

L'incidence immédiate de l'IMR sur les déclarations non imposables est présentée au tableau 3-5[29].

[29] Les chiffres figurant dans la présente section sont fondés sur le revenu total aux fins de l'impôt.

Tableau 3-5

Nombre de déclarations non imposables des particuliers à revenu élevé (tiré de la publication *Statistiques de l'impôt sur le revenu* de l'Agence des douanes et du revenu du Canada)

Année d'imposition	100 000 $ – 250 000 $		250 000 $ et plus		Total au-delà de 100 000 $	
	Nombre	Pourcentage de déclarations	Nombre	Pourcentage de déclarations	Nombre	Pourcentage de déclarations
1983	998	1,48	178	1,90	1 176	1,53
1984	1 543	2,10	287	2,66	1 830	2,17
1985	1 277	1,41	254	1,78	1 531	1,46
1986	530	0,51	100	0,64	630	0,53
1987	480	0,42	100	0,55	580	0,44
1988	500	0,33	140	0,46	640	0,35
1989	920	0,49	180	0,48	1 100	0,49
1990	1 270	0,62	250	0,69	1 520	0,63
1991	1 700	0,80	190	0,54	1 890	0,76
1992	1 930	0,88	340	0,90	2 270	0,89
1993	1 680	0,70	250	0,57	1 930	0,68
1994	3 230	0,82	290	0,53	3 520	0,79
1995	1 520	0,59	230	0,51	1 750	0,58
1996	1 400	0,49	310	0,58	1 710	0,51
1983-1985 Moyenne	1 273	1,66	240	2,12	1 512	1,72
1986-1996 Moyenne	1 378	0,61	216	0,59	1 595	0,60

Nous constatons la chute du pourcentage des déclarants non imposables au moment même où l'IMR a été instauré, en 1986. La baisse marquée du nombre de déclarations non imposables de particuliers à revenu élevé s'est poursuivie pendant toute la période à l'étude et le pourcentage moyen de ces déclarations a diminué pour atteindre 65 % entre les périodes 1983-1985 et 1986-1996. Nous pouvons en déduire que l'IMR a permis de réduire le nombre de déclarants à revenu élevé qui ne paient pas d'impôt. Cependant, d'autres modifications apportées au régime fiscal ont peut-être permis d'abaisser le nombre de déclarations non imposables.

Malgré la baisse marquée de la part des déclarants non imposables, seul un petit nombre de ces particuliers paient l'impôt minimum (tableau 3-6). En moyenne, entre 1988 et 1996, 27 % des déclarants à revenu élevé qui ne versaient pas d'impôt normal ont payé l'impôt minimum, et l'on a noté un pourcentage plus élevé dans le cas des particuliers qui avaient un revenu d'au moins 250 000 $. Cette constatation révèle également un changement de comportement, c'est-à-dire que les contribuables ont eu recours aux avantages éliminés par l'IMR dans une moindre mesure, mais ils ont quand même utilisé d'autres avantages et déductions pour ramener l'impôt à payer à zéro.

Un autre facteur à prendre en compte a trait au pourcentage des déclarants d'IMR qui ont dû payer un certain montant d'impôt, mais qui ont vu leur impôt augmenter à la suite de l'application de l'IMR. Le tableau 3-7 témoigne de cette situation pour tous les niveaux

de revenu pour les années comprises entre 1988 et 1997[30]. En moyenne, 92,4 % des déclarants d'IMR étaient déjà assujettis à l'impôt. Ces particuliers ont représenté 88,2 % de l'impôt supplémentaire perçu en vertu de l'IMR, et ils ont versé en moyenne un supplément d'impôt de 3 333 $.

Tableau 3-6
Pourcentage de déclarants ne payant pas d'impôt normal qui ont versé l'IMR

Année	100 000 $ 250 000 $	250 000 $ et plus	Plus de 100 000 $
1988	22	45	29
1989	36	46	38
1990	17	35	21
1991	18	31	20
1992	23	31	24
1993	33	49	36
1994	21	52	25
1995	26	44	29
1996	23	33	25
Moyenne	24	41	27

Tableau 3-7
Pourcentage des déclarants d'IMR qui ont payé un certain montant d'impôt normal, 1988-1997

	Total (tous les niveaux d'impôt)		
Année	% de déclarants	% de revenu	IMR moyen payé ($)
1988	90,8	74,4	3 347
1989	92,5	88,9	3 932
1990	93,5	89,9	2 226
1991	93,4	94,1	2 582
1992	93,8	92,7	2 490
1993	95,4	95,0	2 625
1994	93,8	93,6	3 274
1995	91,5	85,7	4 639
1996	89,1	82,9	3 826
1997	89,8	85,4	4 390
Moyenne	92,4	88,2	3 333

IV. QUESTIONS PARTICULIÈRES

Éléments déclencheurs du processus d'IMR

Le processus d'IMR est déclenché lorsque le montant d'impôt minimum à payer est supérieur à l'impôt fédéral de base. Pour que l'IMR soit appliqué, le montant des avantages ajoutés au revenu assujetti à l'impôt normal doit respecter deux conditions. Premièrement, les avantages doivent dépasser en principe l'exemption de 40 000 $. Cette exigence ne s'applique toutefois pas en cas de dividendes ou de gains en capital parce que ces éléments représentent une partie des déductions qui pourraient être appliquées à d'autres avantages, même s'ils ne déclencheront pas par eux-mêmes le processus d'IMR. Deuxièmement, lorsque le revenu imposable du particulier se situe dans la tranche d'imposition moyenne ou supérieure, le montant des avantages doit être suffisant pour compenser l'écart entre le taux marginal d'impôt prévu par la loi et le taux de l'IMR (17 %).

[30] La version 1999 de la publication *Statistiques de l'impôt sur le revenu* n'avait pas encore été publiée lors de la préparation de la présente étude. Par conséquent, les données de 1997 ne sont pas prises en compte au tableau 3-5. Pour ce qui est du tableau 3-6, les données n'étaient disponibles que pour les années comprises entre 1988 et 1996.

Encore une fois, l'application de l'IMR dépend de la présence de dividendes ou de gains en capital dans le revenu du particulier, parce que le taux marginal de l'impôt sur les dividendes et les gains en capital est inférieur à celui de l'impôt sur les revenus d'intérêt ou sur les revenus d'emploi.

Le tableau 4-1 indique le niveau des avantages d'IMR (à l'exception des gains en capital) requis pour équivaloir à l'impôt normal au moyen de l'impôt fédéral de base à divers niveau de revenu. Si un particulier bénéficie d'avantages supérieurs à ce montant, il sera probablement assujetti à l'impôt minimum. Les particuliers qui touchent un revenu d'intérêt ou d'emploi de 100 000 $ à 500 000 $ doivent recourir à des avantages liés à l'IMR pour réduire leur revenu dans des proportions de 51 % et 43 %. Si le particulier ne tire son revenu que de dividendes ou de gains en capital, le niveau des avantages liés à l'IMR est beaucoup moins élevé.

Tableau 4-1
Montant des avantages requis pour déclencher le processus de l'IMR

Source	Revenu d'intérêt ou d'emploi		Dividendes		Gains en capital	
Revenu brut	Avantages requis	% du revenu total	Avantages requis	% du revenu total	Avantages requis	% du revenu total
($)	($)	(%)	($)	(%)	($)	(%)
50 000	40 000	80,0	13 674	27,3	27 500	55,0
100 000	50 525	50,5	17 067	17,1	25 525	25,5
150 000	70 213	46,8	21 528	14,4	32 713	21,8
200 000	90 903	45,5	25 989	13,0	40 903	20,5
250 000	111 592	44,6	30 450	12,0	49 092	19,6
300 000	132 282	44,1	34 911	11,6	57 282	19,1
400 000	173 661	43,4	43 834	11,0	73 661	18,4
500 000	215 041	43,0	52 756	10,6	90 041	18,0

Dividendes, gains en capital et IMR

Le document de travail de 1985 mentionnait que le plafonnement du crédit d'impôt pour dividendes freinerait d'une certaine façon l'intégration du régime fiscal et aurait pour effet d'assujettir le revenu à l'impôt des sociétés et des particuliers[31]. Néanmoins, le taux relativement bas de l'IMR et l'exemption de 40 000 $ permettraient de réduire la possibilité de double imposition des dividendes.

[31] Puisque le crédit d'impôt pour dividendes peut s'appliquer aux dividendes issus de bénéfices à l'égard desquels peu ou pas d'impôt des sociétés n'a été payé, il convient de noter que l'impôt minimum pourrait permettre de corriger cette situation. Le Comité technique de la fiscalité des entreprises a examiné cette situation et a proposé un impôt sur les dividendes versés qui est semblable à l'impôt appliqué en Europe, de manière à corriger directement ce problème. Veuillez consulter la section portant sur l'intégration, au chapitre 7 du *Rapport du Comité technique de la fiscalité des entreprises* (Ottawa, décembre 1997).

EXEMPLE 2 – Dividendes et IMR

	Impôt normal ($)	IMR ($)
a) Particulier touchant des dividendes de 100 000 $, sans aucune autre déduction		
Dividendes imposables	125 000	100 000
Revenu imposable	125 000	100 000
Exemption d'IMR		40.000
Revenu net imposable	125 000	60 000
Impôt sur le revenu	31 812	10 200
Crédit d'impôt pour dividendes	16 663	
Impôt net sur le revenu	15 149	10 200
b) Particulier touchant des dividendes de 100 000 $ avec déductions de 50 000 $ pour frais financiers		
Dividendes imposables	125 000	100 000
Frais financiers	50 000	–
Revenu imposable	75 000	100 000
Exemption d'IMR		40 000
Revenu net imposable	75 000	60 000
Impôt sur le revenu	17 312	10 200
Crédit d'impôt pour dividendes	16 663	
Impôt net sur le revenu	649	10 200

EXEMPLE 3 – Gains en capital et IMR

	Impôt normal ($)	IMR ($)
a) Particulier déclarant un gain en capital de 500 000 $ sans aucune autre déduction		
Gains en capital	500 000	500 000
Gain imposable	375 000	500 000
Revenu imposable	375 000	500 000
Exemption d'IMR		40 000
Revenu net imposable	375 000	460 000
Impôt sur le revenu	104 312	78 200
b) Particulier déclarant un gain en capital de 500 000 $ admissible à l'exonération des gains en capital, sans autre revenu		
Gains en capital	500 000	500 000
Gain imposable	375 000	500 000
Exonération pour gains en capital	375 000	375 000
Revenu imposable	–	125 500
Exemption d'IMR	–	40 000
Revenu net imposable	–	85 000
Impôt sur le revenu	–	14 450
c) Particulier déclarant un gain en capital de 500 000 $ admissible à l'exonération des gains en capital et des revenus d'autres sources		
Gains en capital	500 000	500 000
Gain imposable	375 000	500 000
Autres revenus	157 400	157 400
Revenu total	532 400	657 400
Exonération pour gains en capital	375 000	375 000
Revenu imposable	157 400	282 400
Exemption d'IMR		40 000
Revenu net imposable	157 400	242 400
Impôt sur le revenu	41 208	41 208

En fait, dans le cadre du régime actuel, la prise en compte des dividendes sans autre avantage n'enclencherait pas le processus d'IMR parce que même en vertu du traitement favorable accordé aux dividendes aux termes du régime de l'impôt normal, le taux marginal supérieur applicable aux dividendes est de l'ordre de 19,6 % et dépasse le taux de 17 % de l'IMR. Cet écart est pris en compte dans l'exemple 2a. Cependant, si le particulier déclare des avantages en vertu de l'IMR, il est possible que les dividendes soient assujettis à l'IMR, comme l'indique exemple 2b.

En vertu de l'IMR, les gains en capital sont entièrement imposables. À l'instar des dividendes, la prise en compte de la fraction non imposée des gains en capital dans le revenu imposable ne signifie pas en soi que le contribuable devra payer l'IMR. Encore une fois, cette situation s'explique par l'écart entre la tranche supérieure du taux de l'impôt fédéral de 29 % et le taux de l'IMR (17 %) en plus de l'exemption de 40 000 $ (voir l'exemple 3a). Dans ce cas, la tranche supérieure du taux marginal (exception faite des surtaxes) s'établit à 21,75 % (¾×29 %) aux termes du régime de l'impôt normal, comparativement à 17 % pour l'IMR. Cependant, si d'autres avantages liés à l'IMR sont appliqués, la prise en compte de la fraction non imposée des gains en capital peut déclencher le processus d'IMR.

Effet de l'exonération cumulative des gains en capital

Bien que les gains en capital n'enclenchent généralement pas d'eux-mêmes le processus de l'IMR, l'utilisation de l'exonération cumulative des gains en capital de 500 000 $ fait en sorte qu'un déclarant paie l'impôt minimum lorsqu'il n'a pas d'autres revenus et que le gain en capital dépasse 160 000 $. Cette situation est énoncée à l'exemple 3b et elle est imputable au fait que même si l'exonération ramène les gains en capital imposables à zéro en vertu du régime de l'impôt normal, une tranche de 25 % du gain en capital est ajoutée au revenu imposable dans le cadre de l'IMR (voir la section intitulée « L'application de l'IMR » ci-dessus). Par ailleurs, si un particulier déclare d'autres revenus élevés, sans avantages liés à l'IMR, il pourrait ne pas être assujetti à l'impôt minimum. Par exemple, pour un gain en capital de 500 000 $, si le particulier déclare plus de 157 400 $ en revenu d'autres sources, l'impôt normal à payer dépassera l'IMR (voir l'exemple 3c).

Motifs justifiant l'assujettissement à l'IMR

Dans la présente section, nous abordons la question de l'assujettissement à l'impôt minimum plutôt qu'à l'impôt normal. Pour déterminer l'importance relative d'un avantage pris en compte dans l'assiette de l'IMR, nous avons utilisé le modèle de la déclaration de revenu des particuliers T1 pour recalculer le montant d'IMR que les particuliers devraient payer si l'un des avantages fiscaux était éliminé de l'assiette de l'IMR. Cet exercice a été appliqué aux déductions pour REER (jusqu'en 1994), à la prise en compte des gains en capital, aux pertes au titre de la DPA, aux pertes relatives aux dépenses pour ressources, aux frais financiers, aux déductions pour option d'achat d'actions accordée à des employés et aux déductions pour prêt à la réinstallation. Le modèle a également été utilisé pour déterminer ce qui surviendrait si le régime de majoration des dividendes et de crédit pour dividendes était appliqué à l'IMR. Le tableau 4-2 présente le pourcentage de déclarants visés et le pourcentage de la réduction du montant d'IMR payé lorsqu'une modification est apportée à l'assiette de l'IMR à l'aide des données de 1997. En fait, le tableau 4-2 indique ce qui surviendrait si un avantage était accordé en vertu de l'IMR plutôt que d'être éliminé.

Puisque le processus d'IMR pourrait être enclenché par une combinaison d'avantages, l'élimination de l'un d'entre eux pourrait faire en sorte que le particulier paie l'impôt normal plutôt que l'impôt minimum (c'est-à-dire l'élimination intégrale de l'IMR pour ce particulier), même s'il ne s'agit que d'une partie de l'ensemble des avantages. Par conséquent, le pourcentage des divers avantages ne doit pas être additionné.

En 1997, une tranche de 62 % de l'ensemble des déclarants assujettis à l'IMR aurait été touchée si les gains en capital avaient été exclus de l'assiette, d'où une diminution de 42 % des recettes totales d'IMR. En général, la prise en compte du quart des gains en capital habituellement exonérés a représenté le plus important facteur des recettes d'IMR. En 1994, les gains en capital sont intervenus pour 86 % des recettes d'IMR, ce qui témoigne de l'augmentation des gains en capital réalisés en 1994 en raison de l'abolition de l'exonération cumulative des gains en capital[32].

Les pertes attribuables aux frais financiers pour dépenses relatives aux ressources ou pour biens locatifs ou donnés en location à bail ont été ajoutées à l'assiette de l'IMR en 1995, et elles sont devenues le deuxième plus important facteur de l'assiette de l'IMR. Si ces frais n'avaient pas été pris en compte dans l'assiette, les recettes d'IMR auraient diminué de 31 % en 1997.

Tableau 4-2
Pourcentage des déclarants visés en vertu de l'IMR et réduction des recettes d'IMR (%) découlant de la modification de l'assiette de l'IMR, 1997

	Gains en capital exclus (%)		Pertes découlant de frais financiers (%)		Assujettissement des dividendes (%)	
Revenu brut ($)	Déclarants	Montant	Déclarants	Montant	Déclarants	Montant
25 000 - 50 000	4,1	0,8	0,0	0,0	100,0	89,1
50 000 - 100 000	18,2	1,1	21,6	21,6	54,3	25,8
100 000 - 250 000	65,4	26,9	26,3	48,0	60,9	28,2
Plus de 250 000	79,3	47,7	18,9	28,4	61,1	29,1
Total	62,0	42,1	21,3	30,6	60,6	29,0

	Pertes découlant de biens miniers (%)		Pertes découlant de la DPA (%)		Options d'achat d'actions accordées aux employés (%)	
Revenu brut ($)	Déclarants	Montant	Déclarants	Montant	Déclarants	Montant
25 000 - 50 000	0,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
50 000 - 100 000	1,3	0,7	8,6	21,6	0,0	0,0
100 000 - 250 000	16,3	14,0	1,4	0,1	1,4	1,0
Plus de 250 000	12,0	10,8	1,4	2,0	2,9	2,4
Total	11,1	10,7	2,7	2,8	1,8	2,1

Si les dividendes étaient assujettis aux dispositions du régime fiscal normal, les recettes d'IMR diminueraient également. En 1997, cette diminution aurait atteint 29 %. En moyenne, entre 1988 et 1997, les recettes auraient diminué de 20 % si le régime de majoration des dividendes et de crédit pour dividendes avait été utilisé.

[32] L'annexe 1 présente les résultats des années antérieures.

Les pertes découlant de biens miniers suivent en terme d'importance, intervenant pour 11 % des recettes en 1997 (en baisse par rapport à 15 % en 1996). Les pertes attribuables à la DPA et à la déduction de l'option d'achat d'actions accordée aux employés comptent respectivement pour environ 2 ou 3 % des recettes, tandis que la déduction pour prêt à la réinstallation et les crédits non remboursables éliminés et autres crédits ont eu peu d'effet sur les recettes d'IMR.

La déduction des cotisations à un REER a représenté un facteur relativement négligeable dans l'assiette de l'IMR, sauf en 1993, lorsqu'elle est intervenue pour 31 % des recettes brutes d'IMR. Cette hausse marquée a suscité l'application de la mesure budgétaire de 1998, c'est-à-dire l'élimination des REER de l'assiette de l'IMR.

Le tableau 4-2 présente également les résultats répartis selon le revenu brut. Par exemple, si les gains en capital étaient soustraits de l'assiette, seulement 4,1 % des déclarants ayant un revenu de 25 000 $ à 50 000 $ auraient vu leur IMR réduit ou éliminé (et auraient payé l'impôt normal), ce qui aurait entraîné une diminution de 0,78 % du montant de l'impôt minimum payé par les contribuables de ce groupe de revenu. En général, la plupart de ces avantages sont utilisés par les particuliers à revenu élevé, plus particulièrement la déduction pour option d'achat d'actions accordée aux employés. Cependant, l'assujettissement des dividendes a représenté un facteur important pour les particuliers dont le revenu s'établissait entre 25 000 $ et 50 000 $. En fait, tous les déclarants de ce groupe ont été touchés et les recettes d'IMR auraient chuté de 89 % si la majoration des dividendes et le crédit pour dividendes avaient été appliqués. (La baisse des recettes ne correspond pas à 100 %, car certains déclarants ont quand même payé l'IMR en raison du montant de leurs avantages.) En outre, les pertes relatives à la DPA ont été relativement plus importantes pour les déclarants dont le revenu brut oscillait entre 50 000 $ et 100 000 $.

Une question connexe a trait à la variation du nombre de déclarants d'IMR qui ne déclaraient pas d'impôt normal à payer. Plus particulièrement, dans quelle mesure l'élimination d'un avantage influe-t-elle sur le nombre de déclarants par ailleurs non imposables qui doivent payer l'IMR? Le tableau 4-3 indique la réduction en pourcentage des déclarants par ailleurs non imposables qui paient l'IMR lorsqu'un avantage est éliminé. La suppression des gains en capital de l'assiette de l'IMR exercerait l'effet le plus important, tandis que les pertes découlant des frais financiers et l'assujettissement des dividendes influeraient également de façon importante. La plupart des réductions s'appliquaient aux particuliers à revenu brut élevé. Les pertes découlant de la DPA, la déduction pour prêt à la réinstallation et l'élimination de certains crédits non remboursables n'ont pas influé sur le nombre de déclarants par ailleurs non imposables assujettis à l'IMR.

Tableau 4-3
Nombre de déclarants non imposables qui paient l'IMR lorsqu'un avantage est éliminé, 1997

	Nombre de déclarants	Variation en %
Avant la modification	1 083	
Gains en capital exclus	498	54
Pertes découlant de frais financiers	891	18
Assujettissement des dividendes	904	17
Pertes sur biens miniers	1 021	6
Option d'achat d'actions accordée aux employés	1 070	1

Pourquoi certains particuliers à revenu élevé ne paient pas d'impôt même sous le régime de l'IMR?

Bien que l'IMR ait réduit le nombre de déclarants à revenu élevé qui ne paient pas d'impôt, il subsiste un nombre important de particuliers qui ne paient pas d'impôt, même en vertu du régime de l'IMR. Cette situation s'explique par le fait que l'IMR autorise plusieurs déductions qui, en soi ou jumelées à d'autres déductions, peuvent permettre à un particulier à revenu élevé de ramener son impôt à zéro.

Même en vertu de l'IMR, il est difficile de déterminer avec précision les motifs pour lesquels des particuliers sont en mesure d'éluder l'impôt dans son ensemble parce qu'au niveau des particuliers, les déclarants à revenu élevé qui ne paient pas d'impôt demandent généralement une gamme d'avantages plutôt qu'une déduction générale. Néanmoins, on peut utiliser des données globales pour obtenir une vue d'ensemble de l'importance relative des divers avantages.

En 1997, 24 % des déclarants ne payant pas d'impôt et dont le revenu total aux fins de l'impôt dépassait 100 000 $ ont déclaré un revenu imposable nul, c'est-à-dire que ces déclarants ont utilisé des déductions telles les REER, les pertes d'entreprise et les frais financiers pour ramener leur impôt à zéro. Parmi les autres déclarants à revenu imposable positif (76 %), plus de la moitié (57,8 %) ont déclaré un revenu imposable supérieur à 100 000 $. Il est possible d'en conclure que les avantages, comme le crédit d'impôt pour dividendes, le crédit pour impôt étranger et les dons de bienfaisance, qui sont appliqués après le calcul de l'impôt brut ordinaire, ont constitué des facteurs importants qui ont permis à bon nombre de déclarants de ramener leur impôt à zéro.

Le tableau 4-4 présente la liste des avantages offerts aux particuliers dont le revenu total aux fins de l'impôt dépassait 100 000 $ et qui n'ont pas payé d'impôt. Veuillez noter que certains de ces avantages sont pris en compte dans l'assiette de l'IMR[33]. Puisqu'il faut habituellement plus d'un avantage pour enclencher le processus de l'IMR, il est possible que certains avantages éliminés permettent de ramener l'impôt à zéro malgré l'IMR.

[33] La liste complète des avantages qui précise ceux pris en compte dans l'assiette de l'IMR figure à l'annexe 2.

Ce tableau indique le pourcentage des déclarants qui ont utilisé un avantage quelconque, la moyenne des déductions demandées et le pourcentage de la valeur totale des déductions demandées pour chaque avantage. Il convient de noter que ces pourcentages peuvent fluctuer considérablement d'une année à l'autre.

Le tableau indique que les deux plus importants avantages qui ont permis à bon nombre de particuliers à revenu élevé de ramener leur impôt à zéro, c'est-à-dire le crédit pour impôt étranger et l'exonération cumulative des gains en capital, ne sont pas pris en compte dans l'assiette de l'IMR. Le crédit pour impôt étranger est intervenu pour 24 % des déductions totales de tous les déclarants non imposables à revenu élevé et il a été utilisé par 32 % de ces contribuables.

L'exonération cumulative des gains en capital applicable aux biens agricoles et aux biens des petites entreprises est également populaire auprès des déclarants; en effet, elle compte pour 22 % de l'ensemble des déductions. Elle a été utilisée par 24 % des déclarants non imposables à revenu élevé.

L'avantage suivant au tableau 4-4, « Déductions supplémentaires du revenu net », figure de cette façon sur la déclaration de revenu et, par conséquent, dans les données. Les déductions pour vœux de pauvreté perpétuelle, (lorsque le revenu est gagné et versé à un ordre religieux) aux fins de l'établissement du revenu net d'emploi provenant d'un organisme international et du revenu étranger obtenu en vertu d'une convention fiscale, sont prises en compte à ce poste.

Un nombre relativement moindre de déclarants demandent la déduction des pertes au titre d'un placement d'entreprise (3,6 %), mais la déduction moyenne est très importante (près de 356 000 $). Il en va de même pour les pertes autres qu'en capital faisant l'objet d'un report d'années antérieures[34]. C'est pourquoi ces deux déductions occupent respectivement les quatrième et cinquième rangs du tableau 4-4. La déduction pour pertes en capital d'années antérieures n'est pas aussi importante, mais la déduction moyenne est relativement élevée.

[34] Certaines pertes autres qu'en capital peuvent représenter des pertes déductibles au titre de placements d'entreprise reportées d'années antérieures.

Tableau 4-4

Avantages qui permettent aux particuliers dont le revenu est supérieur à 100 000 $ de ramener leur impôt à zéro en 1997

Déduction ou crédit	% de déclarants à revenu élevé ne payant pas d'impôt	Déduction moyenne ($)	% des déductions totales
Crédit pour impôt étranger[1]	32,3	111 245	24,11
Exonération cumulative des gains en capital	24,3	137 046	22,41
Déductions supplémentaires du revenu net[2]	14,4	174 747	16,86
Pertes déductibles au titre de placements d'entreprise	3,6	355 899	8,61
Pertes autres qu'en capital d'autres années	6,7	167 975	7,56
Frais financiers et frais d'intérêt	27,7	33 304	6,19
Autres déductions du revenu net[3]	15,0	44 544	4,49
Dons de bienfaisance[4]	25,2	26 427	4,48
Cotisation à un REER/Régime de pension agréé	40,6	11 481	3,13
Pertes en capital d'autres années	5,1	77 118	2,62
Crédit d'impôt pour dividendes[1]	17,1	12 666	1,45
Dépenses relatives à un emploi	3,4	19 738	0,45
Option d'achat d'actions accordée à des employés	0,4	81 154	0,23
Pensions alimentaires	1,5	22 522	0,23
Frais d'exploration et d'aménagement	1,2	9 278	0,07
Crédit d'impôt pour emploi à l'étranger[1]	Faible	73 563	0,05
Report de l'impôt minimum[1]	1,1	4 894	0,03
Crédit d'impôt à l'investissement[1]	1,2	3 153	0,02
Crédit d'impôt pour capital de risque de travailleurs[1]	1,1	1 826	0,01

[1] Converti en équivalant de déduction en supposant un taux d'imposition de 29 %.

[2] Y compris les déductions pour revenu étranger obtenu en vertu d'une convention fiscale, pour vœux de pauvreté perpétuelle ou pour emploi auprès d'un organisme international prévu par la loi.

[3] Y compris les déductions pour longs métrages, productions cinématographiques et bandes vidéo canadiens, et autres déductions diverses.

[4] Montant des dons de bienfaisance supposé équivaloir à une déduction.

Il importe de se rappeler que le montant demandé au titre des pertes varie considérablement d'une année à l'autre[35]. Par exemple, bien que la déduction pour pertes comme société en commandite ou subies au cours d'années antérieures n'a pas été utilisée en 1997, elle a été appliquée par certains déclarants en 1996.

Bon nombre de déclarants à revenu élevé qui ne paient pas d'impôt ont demandé des déductions importantes pour frais financiers. Deux crédits d'impôt courants comprennent le crédit pour dons de bienfaisance et le crédit d'impôt pour dividendes. Les cotisations à un REER peuvent représenter l'avantage le plus populaire de la liste (elles ont été utilisées par 40,6 % des déclarants à revenu élevé qui n'ont pas payé d'impôt), mais

[35] Pour donner un aperçu de l'ampleur de la variation au chapitre du recours à ces avantages, mentionnons que 20 % des déclarants à revenu élevé qui ne paient pas d'impôt ont indiqué des pertes autres qu'en capital d'années antérieures en 1996, mais seulement 6,7 % l'ont fait en 1997.

puisque la déduction est limitée à 13 500 $, il ne s'agit pas d'un avantage important pour ramener l'impôt à zéro. Qu'il suffise de mentionner que les REER ne représentent qu'un peu plus de 3 % des déductions totales et des crédits demandés. Les autres avantages sont en grande partie négligeables, au moins pour l'année d'imposition 1997. Néanmoins, la taille des déductions moyennes indique que ces déductions sont les plus importantes pour certains déclarants. Le crédit d'impôt pour emploi à l'étranger et la déduction pour option d'achat d'actions accordée à des employés constituent des exemples dignes de mention.

V. ÉVALUATION GLOBALE

L'IMR visait à empêcher « le contribuable à revenu élevé de recourir à un ou plusieurs encouragements fiscaux pour éviter de payer de l'impôt dans une année donnée[36] ». Cependant, il importe également que cet impôt ne nuise pas « aux encouragements fiscaux existants mis en place pour de solides raisons économiques et sociales[37] ». Par conséquent, l'IMR devait assurer un juste équilibre entre ces deux objectifs.

Lorsque l'IMR a été instauré, nous avons constaté « que très peu de particuliers ont réussi durant très longtemps à ne payer aucun impôt[38] ». Par conséquent, même si la portée globale du problème est négligeable, le gouvernement estimait qu'il se devait d'intervenir.

En outre, nous avons constaté que l'application de certaines déductions et crédits d'impôt signifierait que certains Canadiens à revenu élevé ne paieraient pas d'impôt au cours d'une année donnée « dans un nombre restreint de circonstances[39] ».

L'IMR a-t-il atteint son objectif? Le nombre de déclarations de contribuables non imposables à revenu élevé a chuté en moyenne de 65 % depuis l'instauration de l'IMR. Bien qu'une partie importante de cette diminution puisse être attribuable à d'autres modifications apportées au régime fiscal, la réduction immédiate du pourcentage des déclarants non imposables en 1986 laisse entendre que l'IMR a exercé un effet important, que ce soit directement en obligeant les particuliers qui ne paient pas d'impôt normal à verser une certaine forme d'impôt ou indirectement en faisant en sorte que les contribuables modifient leur comportement. Bien que ces répercussions au chapitre des recettes globales aient été faibles, elles ne sont pas démesurées compte tenu de la taille du problème que devait corriger l'IMR. En outre, puisque la plupart des particuliers qui paient l'IMR versaient déjà l'impôt normal, nous pouvons conclure que l'IMR a fait en sorte que bon nombre d'autres particuliers ont payé leur juste part d'impôt.

---

[36] Ministère des Finances du Canada, *Le Ministre annonce un impôt minimum*.

[37] Ibid.

[38] Ibid.

[39] Ibid.

Néanmoins, un certain nombre de particuliers à revenu élevé peuvent quand même ramener l'impôt à payer à zéro même en vertu de l'IMR (cette réalité a été admise d'emblée par le gouvernement, avant même l'instauration de l'IMR). Deux avantages importants invoqués par ces déclarants sont le crédit pour impôt étranger et l'exonération cumulative des gains en capital.

Un autre enjeu au sujet de l'IMR réside dans le coût de conformité. Les déclarants doivent remplir un formulaire compliqué et recalculer l'impôt à l'aide de l'assiette de l'IMR. Après de nombreux calculs, certains déclarants peuvent en venir à la conclusion qu'ils ne sont pas tenus de payer l'impôt minimum. En outre, la disposition de report exige des procédures administratives supplémentaires de la part du gouvernement et du contribuable. Malgré tout, puisque la plupart des renseignements requis aux fins de l'IMR sont déjà fournis en vertu du régime fiscal normal, le fardeau de conformité est vraisemblablement négligeable.

On peut donc conclure que l'IMR a permis de réduire le nombre de déclarants non imposables à revenu élevé à un coût relativement faible pour le public. En outre, la structure de l'impôt ne nuit pas aux objectifs stratégiques qui sous-tendent les divers avantages et elle raffermit le principe de l'équité fiscale.

ANNEXE 1 : Tableaux de données

Tableau A1.1
Répartition du revenu des déclarants d'IMR, selon le revenu brut, 1988-1997

	1988		1989		1990		1991		1992	
Revenu brut ($)	Déclarants (%)	Montant (%)	Déclarants (%)	Montant (%)	Déclarants (%)	Montant (%)	Déclarants (%)	Montant (%)	Déclarants (%)	Montant (%)
Négatif ou nul	6,2	18,9	0,0	0,0	0,7	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0
0 – 25 000	2,1	0,7	0,7	1,2	3,7	2,5	5,3	2,9	0,9	0,4
25 000 – 50 000	10,1	4,1	4,0	1,6	22,6	11,8	24,7	11,6	12,5	6,4
50 000 – 100 000	21,0	7,4	19,4	8,3	21,3	8,7	26,7	16,7	24,3	12,2
100 000 – 250 000	33,8	22,6	41,5	18,9	22,6	13,4	20,8	11,6	27,2	12,4
Plus de 250 000	26,9	46,4	34,4	69,9	29,1	63,5	22,8	57,2	35,1	68,5

	1993		1994		1995		1996		1997	
Revenu brut ($)	Déclarants (%)	Montant (%)	Déclarants (%)	Montant (%)	Déclarants (%)	Montant (%)	Déclarants (%)	Montant (%)	Déclarants (%)	Montant (%)
Négatif ou nul	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,01	0,02	0,00	0,00
0 – 25 000	1,4	0,5	0,0	0,0	2,4	10	0,00	0,0	0,00	0,0
25 000 – 50 000	13,7	6,1	0,0	0,0	18,4	8,2	2,9	0,6	2,0	0,4
50 000 – 100 000	23,3	11,4	5,8	1,8	31,7	13,4	16,0	4,5	18,6	5,6
100 000 – 250 000	26,7	13,0	30,8	9,0	25,3	17,4	26,2	20,3	31,3	13,5
Plus de 250 000	35,0	69,0	63,3	89,1	22,2	59,9	44,9	74,7	48,1	80,6

Tableau A1.2
Montant moyen de l'impôt minimum payé, selon le groupe de revenu, 1988-1997

Revenu brut ($)	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
					($)					
Négatif ou nul	20 183	16 000	878	12 000	6 400	9 800	12 333	18 333	1 000	–
0 – 25 000	2 335	10 310	2 318	2 131	1 745	1 429	3 000	1 821	–	–
25 000 – 50 000	2 679	2 235	1 817	1 819	1 964	1 865	9 000	1 871	1 189	1 189
50 000 – 100 000	2 335	2 448	1 424	2 460	1 921	2 040	1 512	1 767	1 659	1 936
100 000 – 250 000	4 445	2 595	2 034	2 164	1 740	2 034	1 460	2 876	3 307	2 790
Plus de 250 000	11 460	11 549	7 580	9 758	7 465	8 229	6 989	11 283	9 836	10 851
Tous déclarants	6 643	5 686	3 480	3 888	3 821	4 172	4 968	41 841	5 911	6 474

Tableau A1.3

Pourcentage des déclarants d'IMR touchés et réduction en pourcentage des recettes d'IMR provenant d'une modification de l'assiette de l'IMR, 1988-1997

	1988		1989		1990		1991		1992	
Avantages	Déclarants (%)	Montant (%)	Déclarants (%)	Montant (%)	Déclarants (%)	Montant (%)	Déclarants (%)	Montant (%)	Déclarants (%)	Montant (%)
Gains en capital exclus	62,3	39,9	79,4	77,9	49,6	50,7	43,1	38,3	54,2	61,1
Pertes sur frais financiers	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Pertes attribuables à la DPA	7,9	4,6	3,5	2,5	5,0	4,1	4,9	2,5	10,9	5,0
Pertes sur biens miniers	17,7	10,2	5,7	4,0	3,8	4,8	1,5	16,0	3,2	3,9
Option d'achat d'actions accordée aux employés	0,3	0,2	0,7	0,7	0,4	0,9	0,1	0,3	0,3	0,2
REER	6,0	2,6	4,0	4,5	2,9	2,8	2,4	2,0	9,0	4,3
Assujettissement des dividendes	57,5	14,1	48,4	14,0	46,6	26,7	43,0	18,8	43,1	22,4

	1993		1994		1995		1996		1997	
Avantages	Déclarants (%)	Montant (%)	Déclarants (%)	Montant (%)	Déclarants (%)	Montant (%)	Déclarants (%)	Montant (%)	Déclarants (%)	Montant (%)
Gains en capital exclus	62,4	68,2	91,8	86,0	67,5	44,7	63,9	41,9	62,0	42,1
Pertes sur frais financiers	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	18,7	34,5	22,3	32,9	21,3	30,6
Pertes attribuables à la DPA	2,5	2,3	1,6	3,9	3,3	7,4	0,6	1,4	2,7	2,8
Pertes sur biens miniers	3,9	4,1	5,9	5,3	7,2	7,5	11,2	14,5	11,1	10,7
Option d'achat d'actions accordée aux employés	0,6	0,6	3,3	1,8	1,3	2,5	2,5	3,0	1,8	2,1
REER	75,0	31,3	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Assujettissement des dividendes	45,7	15,7	50,0	18,4	56,9	20,5	52,5	24,4	28,5	29,0

ANNEXE 2 : Liste des avantages fiscaux et déductions

Avantages fiscaux	Inclus dans l'assiette de l'IMR?	Observations
Avant le revenu total :		
Pertes imputables à la DPA et frais financiers sur des biens locatifs et donnés en location à bail	**Oui**	Cet abri fiscal a été éliminé en 1994.
Pertes imputables à la DPA et frais financiers sur les productions cinématographiques portant visa	**Oui**	Cet abri fiscal a été éliminé en 1995.
Pertes comme société en commandite ou commanditaires aux fins d'abris fiscaux	**Oui**	Certaines déductions se rapportaient à celles susmentionnées.
Montants déductibles à l'égard d'abris fiscaux	**Oui**	
Frais financiers se rapportant à des sociétés en commandite ou à des commanditaires aux fins d'abris fiscaux et possédant des biens locatifs, des biens donnés en location à bail ou des productions cinématographiques	**Oui**	
Fraction non imposable des gains en capital	**Oui**	Ne comprend pas la fraction non imposable des gains découlant de saisies, de ventes conditionnelles, de reprises, les gains exonérés en vertu d'une convention fiscale, et les gains portant sur certains dons.
Exonération de la première tranche de 3 000 $ d'une bourse d'étude	Non	
Autres revenus exonérés (p. ex. dividendes sur le capital)	Non	
Avant le revenu net :		
RPA et REER	Non	À compter de l'année d'imposition 1994.
Régime enregistré d'épargne-études	Non	
Cotisations syndicales	Non	
Frais de garde d'enfants	Non	
Frais d'un préposé aux soins	Non	
Pertes déductibles au titre d'un placement d'entreprise	Non	Déductible à 100 % plutôt qu'à 75 %.
Frais de déménagement	Non	
Pensions alimentaires	Non	
Frais financiers et dépenses d'intérêt	**Oui**	Seulement pour les placements se rapportant à des abris fiscaux, à des commanditaires, aux biens miniers, aux productions cinématographiques portant visa ou aux biens locatifs ou donnés en location à bail.
Frais d'exploitation et d'aménagement	**Oui**	Seulement dans la mesure où les frais financiers et la déduction pour épuisement et d'autres dépenses engendrent une perte.

Avantages fiscaux	Inclus dans l'assiette de l'IMR?	Observations
Déduction pour revenus en intérêts et en dividendes	**Oui**	Déduction abolie au cours de l'année d'imposition 1988.
Autres dépenses liées à l'emploi	Non	
Frais de repas et de représentation	Non	
Autres déductions*	Non	
Avant le revenu imposable :		
Prêts à la réinstallation destinés aux employés	**Oui**	
Déduction pour option d'achat d'actions et pour actions	**Oui**	
Pertes comme société en commandite reportées d'autres années	**Oui**	Seulement les pertes attribuables à la DPA et les frais financiers concernant les immeubles résidentiels à logements multiples, les productions cinématographiques, les biens locatifs et donnés en location à bail et les dépenses liées aux ressources, et les déductions pour épuisement.
Pertes autres qu'en capital d'autres années	**Oui**	Voir ci-dessus.
Pertes en capital nettes d'autres années	Non	Les pertes nettes non déduites des années antérieures sont soustraites de l'assiette de l'IMR.
Exonération cumulative des gains en capital	Non	
Déduction pour les habitants de régions éloignées	Non	
Autres déductions	Non	
Crédits non remboursables :		
Crédits personnels non remboursables	Non	
Cotisations au Régime de pension du Canada et à l'assurance-emploi	Non	
Revenu de pension	**Oui**	
Montant pour aidants naturels	Non	
Montant pour personnes handicapées	Non	
Montant pour personnes handicapées transféré d'une personne à charge, à l'exception du conjoint	**Oui**	
Intérêt sur prêt étudiant	Non	
Montant des frais de scolarité et d'études	Non	
Frais de scolarité et d'études transférés d'un enfant	**Oui**	
Montant transféré du conjoint	**Oui**	
Frais médicaux	Non	
Crédit pour dons de bienfaisance	Non	

Avantages fiscaux	Inclus dans l'assiette de l'IMR?	Observations
Autres crédits :		
Crédit d'impôt pour dividendes	**Oui**	Les dividendes sont pris en compte à la valeur de rachat.
Crédit pour impôt étranger	Non	Une version modifiée est utilisée aux fins de l'IMR.
Crédit d'impôt sur les opérations forestières	**Oui**	
Crédit d'impôt pour emploi à l'étranger	**Oui**	
Crédit d'impôt pour contributions politiques	**Oui**	
Crédit pour capital de risque de travailleurs	**Oui**	
Crédit d'impôt à l'investissement	**Oui**	Fraction non remboursable seulement.

* Les autres déductions englobent l'aide aux artistes et aux musiciens, et les déductions pour membres du clergé et personnes qui ont fait des vœux de pauvreté perpétuelle.

L'ASSUJETTISSEMENT DE LA DISTRIBUTION DES EXPORTATIONS À LA TPS/TVH

I. INTRODUCTION

Le budget de 2000 prévoit la modification des règles d'assujettissement de la distribution des exportations à la taxe sur les produits et services ou à la taxe de vente harmonisée (TPS/TVH). Le présent document renferme des renseignements détaillés sur ces modifications. Ce projet ferait en sorte que les répercussions sur les mouvements de trésorerie découlant de l'obligation de payer et de financer la TPS/TVH n'imposent pas de coûts inattendus susceptibles de dissuader les entreprises de distribution nord-américaines de s'implanter au Canada. Les mesures préconisées permettraient aux participants d'acquérir ou d'importer la plupart des marchandises sans payer de TPS/TVH s'ils exportent la presque totalité de leur production ou distribuent des produits exportés au nom d'autres entreprises et augmentent quelque peu la valeur ajoutée dans le cadre de leurs activités de transformation.

Les propositions législatives concernant ces modifications entreraient en vigueur le 1er janvier 2001 de manière à permettre la tenue de consultations au printemps de 2000.

II. CONTEXTE

L'assujettissement de la distribution des exportations à la TPS/TVH

Certains programmes assujettis à la TPS/TVH prévoient l'allégement des mouvements de trésorerie pour le secteur des exportations. Chacun de ces programmes vise un certain type d'exportation. Cependant, à la suite de la surveillance soutenue de l'application de la TPS/TVH aux secteurs de l'importation et de l'exportation, on a constaté qu'aucun des programmes n'aborde efficacement les problèmes auxquels sont confrontées les entreprises de distribution. Ces sociétés dont l'activité est axée sur l'exportation désirent exécuter certains travaux de transformation sur des produits importés ou achetés au Canada aux fins d'exportation. Un nombre croissant d'entreprises exercent ce type d'activité, notamment l'installation de logiciels ou l'adaptation de produits pour tenir compte des besoins particuliers des acheteurs.

La TPS/TVH n'est pas appliquée aux produits et aux services exportés et la taxe payée par les exportateurs à l'égard de leurs intrants est entièrement remboursable grâce au mécanisme de crédit de taxe sur les intrants. Cependant, lorsque l'activité de transformation au Canada est réduite, le coût de financement de la TPS/TVH payée à l'égard des produits importés ou achetés au Canada aux fins de transformation, de même que pour les diverses composantes, peut être très élevé par rapport à la valeur ajoutée aux produits. Plus particulièrement, ces frais de financement peuvent être appréciables compte tenu du fait que les marges bénéficiaires de ces types d'entreprises sont faibles comparativement à la valeur des produits transformés. Par conséquent, le financement de la composante TPS/TVH peut augmenter les besoins en capitaux de ces entreprises et, en dernier ressort, affecter leur viabilité si elles s'installent au Canada.

Fonctionnement de la TPS/TVH

La TPS/TVH est une taxe de consommation finale frappant les produits et les services au Canada. Un fournisseur doit percevoir la TPS au taux de 7 % ou la TVH au taux de 15 % sur les fournitures taxables, à l'exception des fournitures « détaxées »[1], issues du Canada. Pour éliminer la taxe sur les intrants, le régime de la TPS/TVH prévoit plusieurs stades. Dans le cadre du cycle de production et de distribution, les entreprises imposent la taxe sur leurs ventes au Canada, mais elles peuvent demander un crédit remboursable appelé « crédit de taxe sur les intrants », à l'égard de la taxe payée sur leurs achats de produits et services utilisés dans le cours de leurs activités.

Selon un calendrier de déclaration préétabli, une entreprise additionne la TPS/TVH qu'elle a versée à ses fournisseurs et soustrait ce montant de la TPS/TVH qu'elle perçoit sur ses ventes. Elle ne verse au gouvernement que le montant net, c'est-à-dire la taxe perçue moins la taxe payée.

En vertu du régime de la TPS/TVH, les entreprises qui fournissent des produits et services sur le marché canadien doivent généralement percevoir la TPS/TVH sur leurs fournitures. Si la TPS/TVH est perçue, le fournisseur peut obtenir un avantage lié aux mouvements de trésorerie du fait qu'il conserve des montants de TPS/TVH en fiducie jusqu'à ce qu'il doive les verser au gouvernement. Pour la plupart des entreprises, les montants perçus seraient plus importants que la TPS/TVH payée à l'égard des achats.

Une taxe à valeur ajoutée comme la TPS/TVH vise principalement à libérer les produits et services exportés de la taxe. La TPS/TVH n'est pas perçue sur les ventes effectuées à l'étranger, et les produits et services destinés à l'exportation sont détaxés. En vertu du régime de la TPS/TVH, lorsqu'un exportateur achète des produits importés, il doit payer la taxe et la récupérer par la suite grâce au mécanisme de crédit de taxe sur les intrants. Si le gouvernement n'a pas remboursé la TPS/TVH dans les 21 jours suivant la réception de la déclaration de TPS/TVH, il doit verser de l'intérêt selon le montant dû, établi d'après les taux récents des bons du Trésor.

Les exportateurs sont confrontés à un fardeau de liquidité parce qu'ils ne perçoivent pas la TPS/TVH pour compenser le montant de taxe qu'ils doivent payer sur leurs achats, mais ils récupèrent la taxe grâce au mécanisme de crédit de taxe sur les intrants. Toutefois, il importe de reconnaître que d'autres méthodes de remplacement de ce mécanisme visant à alléger le fardeau et à faire en sorte que la taxe de vente ne s'applique qu'au lieu de consommation finale au Canada, comme les taxes uniques sur les ventes (p. ex. la taxe sur les ventes au détail), prévoient le recours universel à des certificats d'exonération. Ces certificats offrent un allégement de la taxe au point de vente dans certaines circonstances. Par contre, les entreprises ne peuvent pas toutes utiliser les certificats et ces derniers ne peuvent pas être utilisés pour tous les achats. En effet, en règle générale, environ le tiers des recettes issues de ces taxes proviennent de taxes sur les intrants d'entreprise. Par conséquent, les régimes fiscaux fondés sur des certificats d'exonération ne peuvent supprimer la totalité de la taxe sur les exportations.

---

[1] Par produits et services « détaxés », on entend ceux auxquels s'applique un taux « nul » de taxe; en d'autres termes, ils ne sont sujets à aucune taxe.

En outre, puisqu'un produit peut servir à plusieurs usages différents, les fournisseurs et l'administration fiscale éprouvent de la difficulté à déterminer si la vente est détaxée ou non. L'utilisation libre des certificats donnerait lieu à d'importantes exceptions touchant l'application générale de la taxe de vente. Pour les administrateurs de la taxe, un régime fondé sur des certificats d'exonération, contrairement à un régime reposant sur le crédit de taxe sur les intrants, se prête mal à des contre-vérifications.

En revanche, la TPS/TVH permet aux acheteurs de demander des crédits de taxe sur les intrants et elle élimine par le fait même l'application en cascade de la taxe et les complications administratives. Cependant, les avantages peuvent, dans certaines circonstances, entraîner un fardeau de liquidité pour certains secteurs, notamment pour les exportateurs.

III. Modifications proposées à l'assujettissement de la distribution des exportations à la TPS/TVH

Pour traiter des enjeux susmentionnés au sujet de la distribution des exportations, il est proposé de modifier l'assujettissement de ces activités à la TPS/TVH. Les modifications proposées feraient en sorte que les répercussions sur les mouvements de trésorerie découlant de l'obligation de payer et de financer la TPS/TVH n'imposent pas de coût imprévu susceptible de dissuader les entreprises de distribution nord-américaines de s'implanter au Canada. Ces mesures seraient ciblées de manière à ne pas nuire à l'efficacité de la TPS/TVH, qui est une taxe multistades.

Aperçu

Les modifications s'adressent aux entreprises de distribution des exportations qui effectuent des travaux de transformation limités sur des produits avant de les exporter. Ces propositions n'exigent pas l'établissement de « zones détaxées » ou de « zone de commerce international ». Néanmoins, une fois jumelés aux programmes en vigueur (p. ex. le Programme de report des droits qui permet d'alléger les droits de douanes), ces changements donneraient accès aux avantages de ces zones. Mais contrairement aux zones détaxées ou de commerce international, qui limitent les avantages aux seules entreprises situées dans une région particulière, les modifications proposées s'appliqueraient aux entreprises admissibles, quelle que soit la région où elles exercent leur activité. En principe, cette démarche ne favoriserait pas le déplacement de l'industrie d'une région à l'autre, ce qui pourrait être le cas si des zones désignées étaient créées.

Les modifications proposées ne viseraient que les entreprises d'exportation qui effectuent des travaux limités de transformation lorsque les coûts liés aux mouvements de trésorerie relatifs à la TPS/TVH sont importants par rapport à la valeur ajoutée. Les nouvelles mesures ne s'appliqueraient pas aux entreprises manufacturières, ce qui ajouterait une valeur appréciable à la transformation. Dans ces circonstances, les frais liés aux

mouvements de trésorerie en raison de l'application de la TPS/TVH aux produits achetés sur le marché intérieur ou importés sont beaucoup moins importants en termes relatifs[2].

EXEMPLE 1 : Il en coûte 100 $ pour fabriquer un produit et le mettre en marché. Le coût de production (à l'exception des coûts accessoires) jusqu'au point de distribution s'élève à 50 $ pour le matériel et 35 $ pour la main-d'œuvre. La distribution du produit (p. ex. l'emballage et l'expédition) coûte 15 $. Un fabricant devrait payer et financer 3,50 $ sur le matériel dans le cadre de la fabrication du produit jusqu'au point de distribution. Par contre, une entreprise de distribution qui achète le produit ou l'importe au nom du fabricant devrait payer et financer 5,95 $ de TPS, d'après la valeur du matériel et les coûts de main-d'œuvre jusqu'au point de distribution (c'est-à-dire 85 $).

En utilisant un certificat, une entreprise pourra importer en franchise de taxe ses propres produits ou ceux appartenant à une autre personne. Elle pourra également acheter des produits nationaux en franchise de taxe avec un certificat. L'allégement de la taxe s'appliquera à l'achat de produits destinés à la transformation de même qu'aux produits (p. ex. des composantes) qui doivent être ajoutés ou utilisés dans le cadre de l'activité de transformation.

La taxe ne serait pas réduite dans le cas d'immobilisation importées ou achetées. En outre, un certificat ne serait pas émis pour les opérations nationales d'une valeur inférieure à 1 000 $. La limitation de l'utilisation du certificat aux opérations d'au moins 1 000 $ permettrait de réduire les complications administratives pour les fournisseurs canadiens et de cibler uniquement les fournisseurs qui entretiennent une relation d'affaires importante avec le détenteur du certificat[3]. En outre, les entreprises de distribution des exportations continueraient de verser la TPS/TVH sur les coûts accessoires (p. ex. le loyer, les services publics, les services de transport au Canada ou les services professionnels) pour des produits et services achetés et consommés au Canada. Cependant, puisque ces entreprises devraient être inscrites aux fins de la TPS/TVH pour bénéficier des modifications proposées, elles seraient autorisées à demander de la façon habituelle les crédit de taxe sur les intrants pour les montants de TPS/TVH.

Exigences d'admissibilité

Dans le cadre des modifications proposées, seraient admissibles les entreprises :

- dont les « recettes d'exportation » comptent pour au moins 90 % des recettes totales provenant d'activités exercées au Canada;
- qui n'ajoutent qu'une valeur limitée aux produits.

---

[2] Pour les entreprises manufacturières, des programmes tels le Programme de report des droits et le Programme des exportateurs de services de traitement pourraient offrir l'allégement des droits de douane applicables et de la TPS sur les produits importés pourvu que les modalités particulières du programme soient respectées.

[3] Il importe de répéter qu'il existe d'importants risques éventuels liés à l'utilisation généralisée des certificats d'exonération. Comme il a déjà été mentionné, ce régime se traduit habituellement par l'intégration de la taxe dans le coût des exportations, et les fournisseurs et l'administration fiscale éprouvent de la difficulté à déterminer si une vente doit être détaxée ou non.

Le seuil de recettes d'exportation a pour but d'appliquer les modifications proposées aux entreprises d'exportation. Ainsi, un critère de recettes d'exportation serait appliqué pour qu'au moins 90 % des recettes totales produites au Canada par une entreprise soient attribuables aux exportations. Ce critère ne s'appliquerait qu'aux recettes produites au Canada, car la prise en compte des recettes provenant de l'étranger pour déterminer si le seuil a été ou non dépassé exclurait injustement certaines entreprises.

Le seuil de recettes d'exportation ferait en sorte que pour invoquer les modifications proposées, une entreprise n'effectuerait qu'un volume limité de ventes sur le marché intérieur et ne bénéficierait donc pas d'un avantage lié aux mouvements de trésorerie par rapport à d'autres fournisseurs canadiens parce qu'elle utilise leur certificat pour acheter ou importer des produits détaxés. Aux fins de l'application de ce critère, les « recettes d'exportation » engloberaient les montants issus de la vente de produits destinés à l'exportation, de même que les recettes provenant de la prestation de services à l'égard des produits destinés à l'exportation et appartenant à d'autres personnes.

Au chapitre du seuil des recettes d'exportation, il importe également de reconnaître que le coût de financement de la TPS/TVH assumé par une entreprise d'exportation diminue à mesure qu'augmentent les ventes sur le marché national. Cette situation s'explique par le fait que l'entreprise perçoit la TPS/TVH sur ses ventes intérieures et que ces montants, que l'entreprise conserve en fiducie, servent à compenser la TPS/TVH payée à l'égard des produits importés ou achetés sur le marché intérieur.

Vu que les modifications proposées visent la transformation à valeur ajoutée limitée par rapport au chiffre d'affaires, les entreprises admissibles ne pourraient pas entreprendre la fabrication des produits. Des limites précises seraient également appliquées à la valeur ajoutée. Pour les entreprises qui transforment elles-mêmes leurs produits avant de les exporter, la limite exigerait que le contenu direct de main-d'œuvre à l'intérieur du coût des produits fournis par l'entreprise ne dépasse pas un pourcentage prévu par règlement[4]. Dans le cas des produits des clients, un critère serait appliqué pour faire en sorte que la valeur des services fournis à l'égard de ces produits ne dépasse pas un pourcentage (prévu par règlement) de la valeur totale de ces services plus la valeur des produits au moment de l'importation ou du transfert à l'entreprise. Dans les deux cas, ces pourcentages seraient établis après consultation des intervenants au sujet de la proposition.

Les activités qui peuvent actuellement être exercées dans un entrepôt de stockage des douanes (ESD) seraient spécifiquement exclues du calcul de la valeur ajoutée. Les règles régissant le programme des ESD autorisent une vaste gamme d'activités, mais celles-ci sont assujetties à des limites. L'exclusion des activités actuellement autorisées dans un ESD tient compte du fait que dans certaines situations ces activités pourraient facilement entraîner le dépassement des plafonds de valeur ajoutée.

---

[4] Le coût des produits doit être établi conformément à des méthodes acceptables de calcul des coûts utilisées aux fins de la détermination des stocks.

EXEMPLE 2 : La société E, une entreprise de distribution, achète des vis en vrac. Le service qu'elle fournit au fabricant consiste à emballer les vis dans des paquets en plastique de cinq unités. À l'heure actuelle, cette activité peut être exécutée dans un ESD. Si l'activité est exécutée en vertu des modifications proposées concernant la distribution des exportations, la valeur ajoutée par le processus d'emballage des vis serait susceptible de dépasser les plafonds définis de valeur ajoutée aux produits. Cependant, les activités autorisées en vertu du Programme des entrepôts de stockage des douanes sont exclues du calcul de la valeur ajoutée.

Rajustements

Le critère de recettes d'exportation et celui touchant la valeur ajoutée seraient appliqués annuellement à la fin de l'exercice de l'entreprise. Si ces critères ne sont pas respectés, ou si le certificat a été utilisé de façon erronée, l'entreprise de distribution des exportations devrait rajuster le montant de taxe net à la première période de déclaration suivant cet exercice. Ainsi, aucun avantage lié aux mouvements de trésorerie ne serait réalisé par l'entreprise ayant utilisée le certificat lorsqu'elle comparerait sa situation à celle d'autres fournisseurs nationaux.

Le montant requis serait calculé d'après la formule suivante :

$$A \times B/12$$

où A représente le total de la contrepartie ayant fait l'objet d'un allégement de la taxe[5] en raison de l'utilisation du certificat proposé et B équivaut au total du taux d'intérêt prévu par règlement aux fins de la TPS/TVH en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise* et 4 %.

EXEMPLE 3 : La société F satisfait aux critères d'admissibilité aux fins de l'application des modifications proposées et elle est autorisée par le ministre du Revenu national à utiliser un certificat pour obtenir un allégement de la taxe sur les produits achetés sur le marché intérieur et importés. Cependant, à la fin de son exercice, lorsqu'elle établit le pourcentage de ses recettes d'exportation pour l'exercice, elle constate que seulement 85 % de ses recettes totales provenaient des exportations. Cette situation est attribuable à une importante commande passée une seule fois auprès d'un acheteur national. Par conséquent, la société F doit rajuster le montant net de la taxe.

Dans certaines circonstances, l'autorisation accordée à une entreprise aux fins de l'application des modifications proposées peut être automatiquement annulée. Cette mesure serait appliquée immédiatement après le premier exercice au cours duquel :

- l'entreprise a fabriqué ou transformé le bien;
- le pourcentage de valeur ajoutée à l'égard du bien appartenant à l'entreprise ou celui de son client dépasse le pourcentage prévu par règlement au cours de l'exercice; ou
- le pourcentage des recettes d'exportation de l'entreprise au cours de l'exercice est inférieur à 80 %.

[5] Y compris la TPS sur les achats intérieurs, la TVH sur les achats intérieurs et la TPS sur les importations.

Administration

L'utilisation d'un certificat en vertu des modifications proposées nécessiterait une demande d'autorisation en bonne et due forme. Cette demande devrait être déposée auprès du ministre du Revenu national, qui devrait vérifier l'admissibilité du requérant au programme avant d'accorder son consentement.

Cette autorisation serait valable pour une période d'au plus trois ans suivant son entrée en vigueur, à moins qu'elle ne soit annulée avant cette échéance.

Vers la fin de la période de trois ans, une entreprise admissible devrait renouveler officiellement son autorisation en formulant une demande écrite au ministre du Revenu national.

Outre les circonstances dans lesquelles le certificat serait annulé automatiquement (voir ci-dessus), une entreprise pourrait annuler volontairement son autorisation au cours de l'exercice si :

- elle ne se conforme pas à une condition de l'autorisation;
- on peut raisonnablement s'attendre à ce que l'entreprise commence à fabriquer des produits;
- l'entreprise n'applique pas le critère de recettes d'exportation ou celui de la valeur ajoutée.

L'annulation volontaire éliminerait l'obligation de rajuster le montant net de la taxe de l'entreprise pourvu que toutes les conditions rattachées aux modifications proposées aient été respectées.

Si l'autorisation relative à l'utilisation d'un certificat est annulée à compter d'une date particulière, l'entreprise ne pourrait obtenir à nouveau un certificat :

- dans les deux ans suivant cette date si l'autorisation a été annulée parce que l'entreprise n'a pas respecté les conditions proposées;
- pour tout autre motif, le premier jour du deuxième exercice de l'entreprise après cette date.

Entrée en vigueur

Le budget de 2000 proposait que les mesures décrites plus haut entrent en vigueur au 1er janvier 2001. Les consultations au sujet de certains aspects de la proposition, notamment les pourcentages mentionnés pour le critère de la valeur ajoutée, ont eu lieu au printemps 2000.

IV. CONCLUSION

Les modifications proposées à l'assujettissement de la distribution des exportations à la TPS/TVH permettraient d'alléger le fardeau lié aux mouvements de trésorerie auxquels font face les exploitants d'entreprises de distribution admissibles parce qu'ils doivent financer la TPS/TVH. En conséquence, les modifications visent à éliminer les frais non souhaités susceptibles de désavantager le Canada comme lieu de distribution en Amérique du Nord sans menacer l'efficacité de la TPS/TVH, qui est une taxe multistades.

De concert avec les autres programmes applicables aux importations et aux exportations, les modifications proposées appuieraient l'objectif global de la TPS/TVH, c'est-à-dire réduire la taxe sur les produits et services exportés. En outre, contrairement aux zones détaxées et aux zones de commerce international, qui limitent les avantages aux sociétés exerçant leur activité dans une région particulière, les avantages des modifications proposées et les programmes en place s'appliqueraient aux entreprises admissibles, sans égard à la région où ces dernières exercent leurs activités au Canada.

ANNEXE : Règles actuelles pertinentes de la TPS/TVH pour les exportateurs

Le gouvernement fédéral reconnaît le fardeau lié aux mouvements de trésorerie auquel sont souvent confrontées les entreprises d'exportation et il a d'ailleurs appliqué, par le passé, des programmes visant à réduire les frais de financement qui s'y rattachent. Cependant, ces programmes visent certains types d'activités. Plus particulièrement, ils ne permettent pas la transformation limitée des produits appartenant à une entreprise avant leur exportation, activité qu'exercent habituellement des entreprises de distribution.

Les programmes qui prévoient l'allégement de la TPS/TVH pour les exportateurs sont énoncés brièvement ci-dessous.

Programme des exportateurs de services de traitement

Le Programme des exportateurs de services de traitement (PEST) permet l'importation, en franchise de taxe, de biens qui continuent à appartenir à un non-résident sans lien de parenté, aux fins de transformation des produits au Canada et de leur réexportation. Le PEST vise à permettre aux fournisseurs de services canadiens de concurrencer leurs homologues étrangers sur les marchés mondiaux.

Le PEST offre des applications limitées dans le cadre des activités d'une entreprise de distribution. Premièrement, le programme est destiné aux fournisseurs de services. Par conséquent, il ne s'applique pas lorsque le fournisseur possède les produits. Deuxièmement, tous les produits faisant l'objet de services doivent être exportés, ce qui empêche quelque fourniture que ce soit sur le marché canadien. Troisièmement, le fournisseur de services canadien qui est autorisé à prendre part au PEST ne reçoit l'allégement de la taxe que sur les importations, car le programme est axé sur les exportations, ce qui empêche la transformation en franchise de taxe des produits canadiens achetés par un non-résident.

L'adaptation du PEST pour en permettre l'application à des entreprises de distribution poserait problème en raison de la vaste gamme de services visés. Plus particulièrement, l'élimination du critère selon lequel le fournisseur de services ne doit pas posséder les produits transformés et l'autorisation d'acquérir des produits canadiens en franchise de taxe nuiraient sensiblement à l'application générale de la taxe multi-stades, ce qui accroîtrait la complexité du régime pour bon nombre de fournisseurs canadiens et engendrerait des problèmes administratifs liés au contrôle des achats détaxés au sein de l'économie canadienne.

Entrepôts de stockage des douanes

Le Programme des entrepôts de stockage des douanes (PESD) a pour effet de reporter le paiement des taxes et des droits de douane jusqu'à ce que les produits soient intégrés à l'économie canadienne ou soient exportés. Si les produits sont exportés sans avoir été intégrés à l'économie canadienne, aucune taxe ni droit de douane ne doivent être payés. Le PESD permet de réduire la taxe et les droits de douane si les produits passent par le Canada sans nécessiter de transformation.

Les règles du programme permettent une vaste gamme d'activités au sein d'un ESD. Cependant, il existe des contraintes; notamment, les produits entreposés ne doivent pas être manipulés, modifiés ou intégrés à d'autres produits, sauf dans certaines circonstances, comme l'inspection, l'étiquetage, l'entreposage, l'emballage ou la vérification[6].

Le PESD pourrait être utilisé pour certaines activités de distribution. Cependant, cette utilisation pose quelques problèmes. D'abord, une entreprise qui exploite un ESD peut n'effectuer que certaines activités de transformation bien définies à l'égard des produits. Cette situation ne tient pas compte de la nature des activités des centres de distribution modernes, car les produits sont souvent adaptés pour tenir compte des besoins particuliers d'un marché ou pour satisfaire aux exigences précises d'un acheteur. Ensuite, le PESD autorise la sortie des produits de l'ESD pour être exportés ou écoulés sur le marché intérieur. Enfin, un entrepôt autorisé en vertu du PESD ne peut acheter des marchandises sur le marché national en franchise de taxe; l'allégement ne s'applique qu'aux importations.

L'élargissement du programme pour englober les activités d'entreprises de distribution aurait des répercussions négatives. Puisque ce programme n'offre l'allégement de la taxe qu'aux produits importés, il engendrerait une distorsion en faveur de l'importation, au détriment des produits achetés sur le marché intérieur. En outre, l'application du PESD est très vaste et ce programme pourrait être utilisé non seulement par des entreprises d'exportation, mais également par des fournisseurs sur le marché national. En outre, si des activités réduites de transformation étaient autorisées en vertu du PESD, il en découlerait une distorsion injuste au détriment des fournisseurs nationaux, qui devraient assumer des frais liés aux mouvements de trésorerie sur les intrants nationaux et importés auxquels un ESD ne serait pas assujetti. De plus, les fournisseurs nationaux d'intrants à des entreprises exploitant un ESD seraient désavantagés par rapport à leurs concurrents non résidants, qui ne seraient pas tenus de prélever et de percevoir la TPS/TVH lorsqu'ils expédient leurs produits à un ESD situé au Canada.

Programme des maisons de commerce d'exportation

Le Programme des maisons de commerce d'exportation (MCE) prévoit l'allégement de la TPS/TVH sur les produits canadiens achetés par des entreprises exportatrices aux fins de revente. Ce programme représente l'équivalant canadien du PESD en matière d'allégement de la TPS/TVH. Cependant, les produits ne peuvent être d'aucune façon transformés, sauf dans la mesure où il est raisonnablement nécessaire de les transformer ou que leur transformation est requise aux fins de transport.

Deux problèmes découlent de l'application du programme des MCE à l'activité des entreprises de distribution. Premièrement, pour limiter les effets du programme sur l'application générale de la taxe, aucune transformation n'est autorisée. Puisqu'une entreprise de distribution doit pouvoir adapter les produits pour un marché particulier ou en fonction des exigences particulières d'un acheteur, le programme des MCE ne peut

[6] La liste complète des activités acceptables figure à l'article 3 de la Partie I du *Règlement sur les entrepôts de stockage des douanes.*

être appliqué. Deuxièmement, l'allégement de la TPS/TVH n'est autorisé que pour les produits achetés au Canada et il ne s'applique pas aux taxes à payer sur les marchandises importées.

Ce programme est peu utile pour les entreprises de distribution qui importent fréquemment des produits au nom d'entreprises non résidantes, qui les entreposent et les livrent ensuite à l'acheteur final.

Autres mécanismes liés à la TPS/TVH

Il existe certains autres mécanismes législatifs prévoyant un allégement de la TPS/TVH dans les domaines de l'importation et de l'exportation. Cependant, ces dispositions ont une application limitée et visent des types particuliers de pratiques commerciales courantes.

Les Règles sur les livraisons directes ont pour effet de détaxer la vente à des non-résidents de marchandises destinées à l'exportation, de même que la prestation de services visant ces produits, pourvu que les fournisseurs de services canadiens conservent la possession de ces produits avant l'exportation. Les Règles sur les livraisons directes facilite essentiellement le mouvement de produits appartenant à des non-résidents entre des entreprises de transformation canadiennes. Il ne prévoit pas le type d'allégement dont a besoin le secteur des entreprises de distribution.

En vertu des Règles sur les livraisons directes, un non-résident non inscrit aux fins de la TPS/TVH doit toujours demeurer propriétaire des produits. Ainsi, un distributeur canadien (p. ex. la filiale d'une entreprise manufacturière étrangère prenant possession d'un produit à distribuer sur le marché nord-américain) ne pourrait posséder de produits.

Le Programme des importations non taxables permet l'importation de produits en franchise de taxe aux fins de réparation, d'entretien ou de réfection. Ce programme ne vise pas les fournisseurs canadiens qui offrent également des biens (p. ex. des composantes) dans le cadre de la prestation de leurs services. En outre, le Programme des importations non taxables se limite à certains types de services (p. ex. il exclut évidemment les activités de distribution).